



Roj: **STS 3550/2017 - ECLI:ES:TS:2017:3550**

Id Cendoj: **28079130022017100361**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/10/2017**

Nº de Recurso: **1714/2016**

Nº de Resolución: **1539/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 13-11-2014,**  
**SAN 888/2016,**  
**STS 3550/2017,**  
**ATS 4494/2018**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 11 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º **1714/2016**, interpuesto por la entidad MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., representada por el procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, bajo la dirección letrada de D. Santiago Muñoz Machado, contra la sentencia de 14 de marzo de 2016, de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 115/2015. Han sido parte La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo n.º 115/2015, seguido en la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 14 de marzo de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 13 de noviembre de 2014, RG 3442/2013, a que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho; con imposición de costas a la parte actora».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A., el día 16 de marzo de 2016.

**SEGUNDO.-** El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 4 de abril de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 7 de abril de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**TERCERO.-** El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A, presentó con fecha 1 de junio de 2016, escrito de



formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 36 y 38 del Decreto 3059/1966 y del artículo 14 de la Ley 58/2003, al extender el ámbito del hecho imponible establecido en la norma a los concursos denominados "Call TV"; frente al criterio, ajustado a la legalidad, sostenido por la misma Unidad actuaria de la Inspección Tributaria en diligencias de comprobación de los mismos concursos correspondiente al periodo 2005-2008.

2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 5 del Real Decreto 2069/1999 (competencia exclusiva EPELAE en la materia), de los artículos 4 de la Ley 30/1992 y 103.1 CE (principios de actuación y de las relaciones entre las Administraciones Públicas), y de la jurisprudencia que los interpreta en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), desde el momento en que la Inspección tributaria actuó en contra del anterior criterio establecido por la EPELAE, como órgano específico con competencias exclusivas en la materia.

3º) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los principios de seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE y 3.1 de la Ley 30/1992); y de la jurisprudencia relativa a dichos principios generales.

4º) El cuarto, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por incongruencia omisiva y falta de motivación, vulnerando entre otras las normas reguladoras de la sentencia y, en concreto, los artículos 248.3 LOPJ, 209 y 218 LEC, 33.1 y 67.1 LJC, y 9.3, 24.1 y 120.3 CE, así como de la jurisprudencia que los interpreta; y obviar la prueba admitida y practicada -informe pericial- pese a no haber sido impugnada por la Administración.

5º) El quinto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 24 CE, 317, 319, 326 y 348 de la LEC en relación con el art. 1218 del CC, y la jurisprudencia que los interpreta, al haberse infringido las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba, con una apreciación irrazonable y arbitraria de la misma; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia estimatoria por la que case la recurrida y, de conformidad con lo previsto en el artículo 95.2.d) de la LJCA, dicte un pronunciamiento en el fondo conforme a Derecho estimando el recurso contencioso-administrativo y anulando en consecuencia el Acuerdo liquidatorio de la AEAT de la Tasa de juegos, envite o azar, de 17 de mayo de 2013 y la posterior resolución del TEAC (RG 3442/2013), de 13 de noviembre de 2014, que confirmó el mismo».

**CUARTO.-** La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó en concepto de parte recurrida.

**QUINTO.-** Por providencia de fecha 20 de septiembre de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la posible causa de inadmisión del recurso relativa a la cuantía del mismo.

Y, por Auto de fecha 1 de diciembre de 2016, la Sala acordó declarar la admisión del recurso de casación en relación con la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, respecto a los periodos de liquidación correspondientes a los meses de agosto, septiembre y diciembre de 2008, y la inadmisión del mismo en relación con los restantes periodos de liquidación, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**SEXTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó escrito de oposición con fecha 1 de marzo de 2017, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1.- Respecto al primer motivo de casación, la sentencia de instancia no infringe los artículos 36 y 38 del Texto Refundido de Tasas Fiscales, ni se ha producido una aplicación analógica prohibida por el art. 14 LGT, toda vez que lo que hace es, partiendo del concepto de rifa, examina los hechos concurrentes en los concursos "Call TV", concluyendo, de manera razonada, que en esos concursos está presente el azar de forma "determinante", y el ingenio de los concursantes tiene una significación menor, que no excluye que nos encontremos ante una verdadera rifa. La recurrente entiende que el legislador ha introducido una nueva definición en la Ley 13/2011, en la que encajaría los concursos "Call TV" y, si antes de la citada Ley no existía esa definición, no era posible calificarlos como rifas y gravarlos en atención a dicha calificación. Manifestar, que la Ley 13/2011 haya establecido una diferenciación entre "rifas" y "concursos", no impide que con anterioridad a dicha Ley -en la que faltaba un concepto legal de "rifa"- pudieran entenderse incluidos en el hecho imponible todos aquellos sorteos en los que concurren los caracteres definidos por la jurisprudencia al elaborar ese concepto omitido por la legislación anterior. La verdadera cuestión es la relevancia que haya que atribuir en el caso a la habilidad de los



concurantes, en la medida en que han de acertar una pregunta que se les formula, se resuelve en la sentencia de conformidad con lo manifestado por la Inspección: en lo que hace al concepto de rifa las preguntas tienen un significado secundario, son un reclamo para favorecer la participación.

2.- Respecto al segundo motivo de casación, la recurrente alega, en síntesis, que «una misma actividad de juego o concurso ... no puede ser calificada como rifa por la AEAT y como otro juego novedoso, no regulado, por la EPELAE en base a la misma normativa» y «debe prevalecer, en todo caso, el criterio del ente especializado y con competencia exclusiva en la materia por determinar así el ordenamiento jurídico». La EPELAE habría entendido claramente que no se trata de un juego de azar y su criterio debe prevalecer, a juicio del interesado, por un criterio de especialidad. Frente a estas alegaciones cabe oponer que, un examen detenido de la resolución de 28 de julio de 2006 emitida por la EPELAE (doc. 8 del escrito de demanda) nos llevaría a descartar la existencia de una verdadera declaración de voluntad que excluya radicalmente, la posibilidad de que la Inspección tributaria (órgano competente para calificar el hecho imponible y liquidar la deuda) se pronunciara sobre la cuestión. Si ello, no fuera suficiente para descartar la existencia de una vulneración de los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, existe un hecho concluyente, aportado al proceso por la recurrente, que desvirtúa su razonamiento: el interesado no descartó que la celebración de los "Call TV" pudiera devengar la tasa de juego puesto que MEDIASET había dotado una provisión por «las eventuales responsabilidades por propuesta de regularización» que, según afirma en el escrito de interposición y trata de acreditar con el doc. 7 que se acompaña a la demanda, «decidió "desdotar" en el año 2009», es decir, en un momento muy posterior a la resolución de Loterías y Apuestas del Estado.

3.- Respecto al tercer motivo, damos por reproducidos lo anteriormente dicho en relación con la resolución de Loterías y Apuestas del Estado. Y, por lo que afecta a las actuaciones inspectoras desarrolladas con anterioridad (ejercicios 2005 a 2008) no tienen el carácter concluyente que pretende atribuirles el obligado tributario. No puede invocarse el principio del respecto a los propios actos ante la posibilidad de que la inspección tributaria revise la liquidación inicial. Las actuaciones desarrolladas para los ejercicios 2005 a 2008 constituirían un precedente administrativo pero no un acto propio que exija mantener el mismo criterio en actuaciones posteriores y, según el art. 54.1.c) de la Ley 30/1992, serán motivados, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, los actos que "se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes". Esto es, precisamente, lo que ha ocurrido en el presente caso. La Administración se ha separado del precedente, incluyendo en la regularización los contratos "Call TV", motivándolo debidamente mediante informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección al que corresponde la elaboración de «informes en materia técnico tributaria... con criterios generales dirigidos a los órganos de inspección para asegurar el tratamiento homogéneo y coordinado de los obligados tributarios».

4.- Respecto al cuarto motivo, no podemos compartir el reproche de la recurrente, porque la sentencia de instancia no incurre en incongruencia omisiva y falta de motivación, toda vez que detalla los motivos de impugnación (Fto. Segundo), y dedica los siguientes fundamentos a motivar cada uno de los argumentos que conducen a la conclusión: concepto de rifa y diferenciación respecto de las combinaciones aleatorias (Fto. Tercero); no procede aplicar la doctrina de los actos propios (Fto. Cuarto); concurre el hecho imponible dada la intervención del azar (Fto. Quinto) y apunta varias sentencias del Tribunal Supremo para descartar que se haya vulnerado la prohibición de analogía, confirmando la resolución impugnada «en virtud de sus propios fundamentos, que por lo demás se tienen aquí por reproducidos de forma expresa al estimarse plenamente ajustados a derecho».

Tampoco podemos compartir el reproche de la recurrente, de que la sentencia de instancia obvia la prueba admitida y practicada -Informe pericial- pese a no haber sido impugnada por la Administración, porque aunque dicha sentencia no valora expresamente la prueba documental ni la prueba pericial, se refiere a ellas los Fundamentos Quinto (que razona por qué no se aprecia que exista un acto propio) y el Fundamento Segundo (en el que no se ignora el planteamiento), y, todo ello, con una remisión expresa a los fundamentos de la resolución del TEAC. En cualquier caso, consideramos que una valoración expresa de la prueba documental y pericial no llevaría a una conclusión distinta. Así, los documentos 1 a 7 acompañados a la demanda, no acreditan de forma concluyente que los concursos "CALL TV" no pudieran quedar sujetos a la tasa y, ninguna de las conclusiones señaladas en la pericial determinan que quede excluido el concepto de rifa: la definición de rifa no lleva consigo que siempre se asigne un premio; de hecho, lo habitual en una rifa es que la mayoría de los participantes no sean premiados y no es imprescindible que al menos alguno resulte premiado, toda vez que lo decisivo es que interviene el azar en la selección de los participantes que voluntariamente pagan la tarifa y aspiran a obtener un premio.

5.- Respecto al quinto motivo, la recurrente considera que se han infringido las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba, con una apreciación irrazonable y arbitraria de la misma «al no tener en cuenta los



hechos que son incontestados, así como el conjunto de las conclusiones del informe pericial ratificado en Sala». Manifestar que nos remitidos todo lo anteriormente expuesto; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida».

**SÉPTIMO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 3 de octubre de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

**OCTAVO.-** Con fecha 4 de octubre de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 14 de marzo de 2016, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de noviembre de 2.014, que a su vez desestimó la reclamación interpuesta contra acuerdo liquidatorio de la Tasa de juegos de suerte, envite o azar, correspondiente a los años 2.008, 2.009, 2.010 y 2.011, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en fecha 17 de mayo de 2.013, por importe total de 9.029.091,09 €, incluidos 1.597.811,87 € en concepto de intereses de demora.

Por auto de fecha 1 de diciembre de 2016 de la Sección Primera de este Tribunal se acordó admitir el presente recurso de casación en relación con la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar exclusivamente de los meses de agosto, septiembre y diciembre de 2008, por no alcanzar el resto de liquidaciones mensuales la *summa gravaminis*.

A la vista de los motivos del recurso de casación y su desarrollo argumental ha de convenirse que la cuestión en litigio consistió en determinar si los concursos bajo el formato denominado "Call TV", esto es, un concursante debe resolver unas cuestiones que se le presentan en la pantalla participando mediante llamadas telefónicas sobretarifadas, debían considerarse "rifa" a efectos de su sujeción a la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.

Para resolver la cuestión la Sala de instancia se remite a anteriores pronunciamientos judiciales sobre la determinación de lo que debe entenderse por "rifa" a efectos de concretar el hecho imponible de la tasa, en tanto que el Decreto 3059/1966, en la redacción dada por el art. 12 de la Ley 53/2002, no contiene una definición de rifa, haciendo referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1979, dictada en un recurso de apelación extraordinaria en interés de la Ley, y lo dicho en su sentencia de 26 de enero de 2.009, dictada en el recurso nº. 229/2007, y confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de octubre de 2.012, recurso de casación nº. 1444/2009, y en la que se venía a poner 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 (sobre este punto se hará posteriormente la aclaración pertinente).

Rechaza la Sala de instancia el parecer de la parte recurrente en cuanto considera esta que el denominado "call TV" no es una rifa, puesto que el premio sólo se consigue si se demuestra una cierta capacidad o habilidad, no dependiendo directa y exclusivamente del azar. Por el contrario entiende la Sala juzgadora que el denominado "Call TV", caracterizado por ser 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, debe calificarse como rifa, siguiendo al efecto lo dicho por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, 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), de suerte que 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. Lo cual a criterio de la Audiencia Nacional aparece refrendado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 13



de octubre de 2.012 (recurso de casación nº. 1444/2009 ), y de 13 de diciembre de 2.012 (recurso de casación nº. 4579/2010 ), en las se recoge que «...realiza una suerte de integración analógica aplicando criterios de analogía para determinar cada uno de los elementos estructurales del tributo». Y añade que: «Aceptado que la recurrente sea sujeto pasivo de la tasa en cuanto a la actualidad sobre la que la misma le fue girada, la sentencia recurrida pondera que el hecho de que la rifa se haya realizado por un medio de participación distinto a la compra de boletos o billetes, sirviéndose de medios electrónicos de uso común en el momento actual, no significa que no exista un precio cierto, sino que, como muy bien se razona en el acuerdo liquidatorio y en la resolución del TEAC impugnada, el precio o contraprestación por la participación es la sobretasa o tarificación adicional. El importe de esa tarificación adicional integra la base imponible de la tasa, y en el caso examinado está justificada en el expediente administrativo en relación con cada periodo impositivo liquidado, constando en el expediente los contratos a los que antes se ha hecho referencia, e igualmente están especificados cumplidamente los elementos tomados en cuenta para realizar la liquidación». Añade, por demás, la corrección de la resolución recurrida, teniendo por reproducidos de forma expresa sus fundamentos.

**SEGUNDO.-** *Sobre la necesaria aclaración de la materia objeto del recurso de casación.*

La correcta resolución del presente recurso de casación pasa necesariamente por realizar una serie de aclaraciones, puesto que como se pondrá de manifiesto a pesar de haber quedado identificado el núcleo del debate, los términos en los que se pronuncia la sentencia no resultan todo lo claro que la ocasión precisaba, dando lugar a confusiones que resulta preciso disipar antes de abordar los distintos motivos casacionales.

Ya se ha dicho que el núcleo de la controversia planteada por la parte recurrente en su recurso de casación gira exclusivamente en torno a si los concursos bajo el formato denominado "call TV" debían considerarse "rifa" a efectos de su sujeción a la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, y en consecuencia deben quedar encuadrados dentro del hecho imponible del Real Decreto 3059/1966, esto es antes de la Ley 13/2011.

Sin embargo, a pesar de circunscribir el debate la parte recurrente a esta cuestión, a la que se refiere la totalidad de sus motivos de casación, introduce elementos que a la vista del pronunciamiento judicial combatido producen confusión y enturbian el debate, en tanto que combate lo dicho por la Sala de instancia sin tener en cuenta, como se dirá, que la sentencia recurrida da respuesta a cuestiones que no fueron planteadas en la demanda.

Efectivamente, como se desprende sin duda de lo actuado, y así expresamente se recoge en la sentencia impugnada, nos encontramos con dos actuaciones inspectoras que culminan en dos actas, de contenido bien definido y diferenciado. Una, la que va a constituir el núcleo de la cuestión que se debate en el presente recurso de casación, acta de disconformidad A02-722238565, de 16 de abril de 2013, por no haberse satisfecho la tasa por la realización de diversos concursos bajo el formato "Call TV", que da lugar a las liquidaciones combatidas en el recurso de casación y a la que se refiere el auto de la Sección Primera admitiendo en exclusividad las de los meses de agosto, septiembre y diciembre de 2008. Y otra que da lugar al acta de acuerdo de 16 de abril de 2013 A11-70035876, que da lugar a la liquidación de la tasa correspondiente por programas-concurso que se califican como tradicionales, sin que sobre esta cuestión se haya suscitado controversia alguna.

Por tanto, el debate se circunscribió a la referida cuestión dimanante del acta de disconformidad, y en concreto sobre la calificación de los concursos emitidos bajo el formato "Call TV". Sin embargo la sentencia al dar cuenta de los motivos de impugnación hechos valer por la parte demandante hace referencia a:

- Improcedencia de la liquidación respecto de los concursos "Call TV", por no haberse realizado el hecho imponible de la tasa y, por consiguiente, no haberse devengado tasa alguna.
- Actuación de la Administración contraria a la doctrina de los actos propios, liquidándose la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias, pretendiéndose liquidar el mismo hecho imponible por otro concepto impositivo, el de rifas.
- Interpretación analógica prohibida, al pretender la Administración encuadrar como rifas los denominados "Call TV".

El segundo de los motivos de impugnación que la Sala de instancia identifica resulta de todo punto extraño al que fue objeto de debate, dando lugar a una respuesta que resulta ajena a los términos en los que la parte demandante planteó el debate. Los concursos "Call TV" no fueron liquidados por tasa alguna, sin embargo, como se ha dado cuenta, la Sala de instancia afirma que en las alegaciones de la parte recurrente se invoca la doctrina de los actos propios en tanto que sí habían sido liquidados pero por la tasa de combinaciones aleatorias, «liquidándose la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias (fundamento Tercero)... liquidándose la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias (fundamento Cuarto)... », constando expresamente en el acta de disconformidad que «La entidad ha celebrado en las diferentes canales incluidos en la concesión de tv de la que dispone, diversos concursos bajo el formato denominado call tv **sin que haya**



**satisfecho la tasa de juego correspondiente** ». Si atendemos a los términos en que se formula la demanda se comprueba que comete un error la sentencia de instancia al identificar el motivo de impugnación; en el desarrollo argumental de la demanda, en el primero de los motivos denominado "*La propia Administración Tributaria excluye del concepto de rifa los concursos Call TV*", la parte demandante da cuenta de una previa actuación inspectora de la misma Unidad que consideró que estos concursos no integraban el hecho imponible de la tasa de juego pero referida a períodos anteriores, aunque no hubo liquidación de los citados concursos en el período que nos ocupa por entender realizado otro hecho imponible, sino que, afirma la parte demandante, se produce un cambio de criterio injustificado, sin modificación legislativa o jurisprudencial, y se procede a la primera y única liquidación de estos concursos, no a una modificación de una primera liquidación inicial como erróneamente recoge la sentencia impugnada, dejando constancia la parte demandante de los numerosos actos que a su criterio atestiguan el cambio de criterio; alegación que a pesar de haberse hecho valer en vía económico administrativa no fue objeto de atención en la resolución del TEAC. Sin solución de continuidad bajo el ordinal segundo de la demanda y denominación "*La quiebra del principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios*", en base a los antecedentes plasmados en el anterior apartado, desarrolla la demandante la doctrina de la confianza legítima y de los actos propios plasmada en varios pronunciamientos judiciales, considerando que se ha vulnerado en el presente caso, pero en modo alguno se hace referencia a que hubo una primera liquidación por considerar los concursos en debate como combinaciones aleatorias corrigiéndose posteriormente por una liquidación otorgando una nueva calificación de aquellos como rifa y liquidando en consecuencia. En definitiva, no puede aceptarse como se recoge en la sentencia de instancia que se alegara por la demandante que se había vulnerado la teoría de los actos propios al haberse liquidado la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias y posteriormente se pretende liquidar el mismo hecho imponible pero por el concepto impositivo de rifas, como se recoge en la sentencia, «pretende liquidar el mismo hecho imponible, pero por otro concepto impositivo (el de rifas)».

Todo lo cual lo cual, como resulta evidente, da lugar a que la Sala entre a dilucidar y resolver cuestiones que resultan extrañas al objeto del debate, en tanto que no se discute si los concursos "call TV" debían liquidarse, como así se hizo según la sentencia, por la tasa de combinaciones aleatorias, o como rifa.

Pues bien, el extraño debate al que da paso la Sentencia de instancia conlleva que el Fundamento de Derecho Tercero de la misma se dedique a analizar y resolver sobre si el concurso "call TV" es una rifa o una combinación aleatoria, y así con cita y fundamento en sentencias propias y de este Tribunal Supremo citadas anteriormente, concluye que «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 participativa o en 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». Y en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia, que entra a analizar la alegación de la doctrina de los actos propios, se parte de un postulado inexistente, el que al haberse liquidado la tasa bajo la modalidad de combinaciones aleatorias -al parecer por el procedimiento de gestión por declaración-, sin haberse producido variación alguna proceda a liquidar por el concepto de rifa; dando lugar a que la Sala de instancia concluya en la procedencia de que la liquidación inicial pueda ser modificada por otra posterior, pues se trata de una rifa y no de una combinación aleatoria, por lo que es ajustada la revisión al haberse acreditado hechos nuevos o no tenidos en cuenta en su momento, con referencia al Real Decreto 1065/2007, art. 133, desarrollo del art. 129 de la LGT referido al residual procedimiento de oficio que se inicia mediante una previa declaración obligada que constituye el presupuesto para su tramitación, pero en modo alguno consta que se iniciara este procedimiento de gestión, ni que hubiera habido una primera liquidación por parte de la Administración posteriormente rectificadora, al contrario como resulta incontestable hubo un procedimiento inspector de carácter general; no se liquidó, pues, tasa alguna por los concursos "Call TV", y así se recoge expresamente, como se ha transcrito literalmente, en el acta de disconformidad. En fin, nada tiene que ver la alegación de la parte recurrente en su demanda sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios y de la confianza legítima, con lo resuelto en este punto por la Sala de instancia, que ya decimos parte de un presupuesto, de una realidad, inexistente. Todo ello ha dado lugar a una evidente confusión que se arrastra en el recurso de casación y en el desarrollo de los distintos motivos casacionales como se verá.

En definitiva, ya se ha identificado la cuestión en discusión, esto es, si los concursos denominados "Call TV" constituyen el hecho imponible de la tasa; resultando ajeno al debate, a pesar de los términos de la sentencia, dilucidar si estamos ante una rifa o ante una combinación aleatoria (a pesar de que de considerarse que efectivamente el "Call TV" es una rifa hace inútil otro debate, sin perjuicio de atender a los motivos que ha hecho valer la parte recurrente no centrados en el fondo de la cuestión en disputa), y sobre la procedencia de la modificación de la liquidación inicial por combinación aleatoria, por la liquidación por rifa. Lo que determina la incorrección de la sentencia en cuanto aborda cuestiones que resultan de todo punto no sólo ajenas a las



alegaciones contenidas en la demanda, sino a la propia realidad de lo acontecido, de suerte que básicamente los motivos de desestimación de la demanda se concretan en los Fundamentos Quinto, que se limita a referirse al Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT de 15 de abril de 2009, y Sexto, que se remite a lo dicho en las sentencias de este Tribunal Supremo de 13 de octubre y 13 de diciembre de 2012 .

**TERCERO.-** *Sobre la incongruencia omisiva y falta de motivación.*

La parte recurrente fundamenta su recurso de casación en cinco motivos, cuatro al amparo del apartado d) del art. 88. de la LJCA , por infracción del ordenamiento jurídico, motivos de fondo, y uno por el apartado c) de dicho artículo por quebrantamiento de las normas de la sentencias, motivo formal.

Los motivos de fondo son:

- Infracción de los arts. 36 y 38 del Decreto 3059/1966 y 14 de la Ley 58/2003 de la LGT, por extender el ámbito del hecho imponible contemplado en la norma a los concursos "Call tv", frente al criterio mantenido por la misma Unidad actuaria en los períodos 2005-2008.

- Infracción del art. 5 del Real Decreto 2069/1999 , competencia exclusiva en la materia de la EPELAE, en relación con los arts. 4 de la Ley 30/1992 y 103.1 de la CE , y de la jurisprudencia que lo interpreta, con vulneración del principio de seguridad jurídica, art. 9.3 de la CE , y derecho a la tutela judicial efectiva, art. 24.1 de la CE .

- Infracción de los principios de seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima e interdicción de la arbitrariedad, arts. 9.3 de la CE y 3.2 de la Ley 30/1992 , y jurisprudencia relacionada.

- Infracción de los arts. 24 de la CE , 317 , 318 , 326 y 348 de la LEC , en relación con el art. 1218 del CC y jurisprudencia que los interpreta.

Como se revela de la lectura de la demanda, los motivos casacionales hechos valer por la parte recurrente sobre el fondo, excepto el último obviamente referido a la prueba practicada, coinciden básicamente con los motivos desarrollados en su demanda, y que dieron lugar a la queja y denuncia sobre o bien su falta de atención en la sentencia o su atención inadecuada en la misma, lo que junto con la falta de valoración de la prueba pericial, constituye el motivo de casación Cuarto formulado al párrafo del art. 88.1.c) de la LJCA , por incongruencia omisiva y falta de motivación, con vulneración de las normas reguladoras de las sentencias y obviar la prueba pericial pese a no haber sido impugnada por la Administración. Resulta evidente que de prosperar este motivo se hace innecesario abordar los motivos casacionales referidos al fondo, puesto que de no haber recibido respuesta o haber recibido una respuesta insuficiente sobre los motivos hechos valer en la demanda, debe este Tribunal constituirse en juzgador de instancia y abordar aquellas cuestiones y motivos que se formularon en demanda, si a ello unimos lo dicho en el Fundamento anterior, se hace preciso alterar el orden de los motivos propuestos en el recurso de casación y atender en primer lugar el formulado al amparo del art. 88.1.c).

Dejando al margen los reproches que hace la parte recurrente sobre la falta de valoración de los instrumentos probatorios por la sentencia y especialmente la prueba pericial, sobre la que luego se volverá, centra su impugnación la recurrente en la inexistencia de la más mínima y necesaria motivación en la sentencia, de suerte que se limita a hacer suyos los razonamientos realizados por la Administración sin apenas intercalar consideraciones o apreciaciones propias, sin dar respuesta razonada a las cuestiones suscitadas y argumentos utilizados en la demanda, incurriendo en incongruencia omisiva, lo que le ha causado una manifiesta indefensión. Señala la falta de justificación de los hechos nuevos o no tenidos en cuenta por la AEAT para considerar conforme a derecho la liquidación impugnada, obviando completamente la circunstancia de que la Administración competente, la EPELAE, considerara que no eran rifas los concursos "Call tv". Añade además que nada dice la sentencia sobre la prohibición analógica en materia tributaria que se hizo valer en demanda. Finalmente hace referencia a que la remisión que hace la sentencia de instancia a las dos sentencias del Tribunal Supremo resulta inadecuada, en tanto que estas resuelven cuestiones ajenas sobre concursos distintos al "Call tv" -esta alegación se tratará al analizar las cuestiones de fondo-

Para el Sr. Abogado del Estado no concurren los defectos que apunta la recurrente, no concurre la incongruencia omisiva, como se comprueba de los términos de la sentencia en la que en el Fundamento Segundo detalla los motivos de impugnación, en el tercero distingue entre el concepto de rifa y combinaciones aleatorias, en el cuarto rechaza la aplicación de la doctrina de los actos propios y en el quinto justifica la concurrencia del hecho imponible.

Baste para resolver sobre este motivo de casación con recordar lo dicho en el Fundamento Jurídico Segundo, en el que se pone de manifiesto la confusión que sufrió la Sala de instancia, lo que dio lugar a una respuesta



inadecuada en tanto que entra a resolver sobre cuestiones no planteadas en demanda y deja sin resolver o resuelve inadecuadamente otras al introducir hechos y circunstancias de todo punto ajenos al asunto que nos ocupa.

Ya se puso de manifiesto que respecto de la alegación de la aplicación de la doctrina de los actos propios la Sentencia de instancia parte de unos presupuestos inexistentes, como es que hubo una inicial liquidación que luego se modifica en base a nuevos hechos o circunstancias, cuando basta comprobar que ni hubo liquidación inicial ni la alegación actora recogida en los Fundamentos primero y segundo sobre el cambio de criterio de la Administración y la aplicación de la doctrina de los actos propios y la confianza legítima tiene como base fáctica la acogida por la Sentencia impugnada, sino que parte de unos postulados de todo punto distintos basados en los antecedentes de las actuaciones administrativas en actuaciones inspectoras anteriores a la que nos ocupa y la postura de la EPELAE, lo que da como resultado que los motivos primero y segundo hechos valer en la demanda no hayan recibido respuesta correcta, pues lo resuelto resulta de todo punto ajeno al planteamiento que hizo la parte recurrente en su demanda.

De entre las manifestaciones del principio de tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24 de la CE, sin duda se cuenta la que las resoluciones judiciales deban resolver todas las cuestiones que susciten las partes y dentro de los límites de las pretensiones formuladas y de los motivos en los que las fundamenten, arts. 33.1 y 67.1 de la LJCA, debiendo además ser congruentes, art. 218.1 de la LEC y externamente coherentes. Lo que mal se compadece cuando se produce una inadecuación entre lo resuelto y los términos en los que los contendientes plantearon sus pretensiones. Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones o de las cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva, *citra petita* o *ex silentio*, por defecto); cuando decide *ultra petita partium*, más allá de las peticiones de las partes (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia *extra petita partium*, fuera de esas pretensiones, sobre cuestiones diferentes a las planteadas. En el caso que nos ocupa, resulta evidente que la sentencia resuelve de forma distinta al planteamiento de la recurrente, dejando imprejuizados los motivos hechos valer en los Fundamentos primero y segundo de la demanda.

En la misma línea apuntar que ninguna cuestión se planteó en demanda sobre la distinción entre combinaciones aleatorias y rifas, constituyendo el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia un exceso en cuanto se aborda y resuelve una cuestión ajena al debate.

Todo lo cual ha de llevarnos a acoger este motivo de casación, procediendo la estimación del recurso de casación y como juzgador de la instancia atender a los términos en los que se planteó el debate por las partes.

#### **CUARTO.-** *Sobre los motivos hechos valer en la demanda.*

La base argumental de la demanda se centra en los siguientes puntos que desarrolla en cada uno de los apartados que a continuación se consignan.

*"Primero. La propia Administración Tributaria excluye del concepto de rifa los concursos "Call TV".* Señala la parte actora que la misma Unidad actuaría que regularizó la tasa de juego que nos ocupa, sostuvo en comprobaciones anteriores que los concursos "Call Tv" no integraban el hecho imponible de la tasa de juego, cambiando de manera radical e inmotivada de criterio, lo que acredita con la documental presentada al efecto, que detalla en extenso; lo que generó la confianza de que los concursos "Call Tv" no estaban sujetos a la tasa de juego.

*"Segundo. La quiebra del principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios".* Desarrolla en este segundo argumento la parte actora la teoría de los actos propios, en relación con los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y de buena fe; concluyendo que ante la ausencia de nuevas circunstancias o interpretaciones o hechos sobrevenidos o desconocidos es improcedente modificar el criterio administrativo por razones que quedan reducidas a una cuestión de pura conveniencia u oportunidad, lo que deriva en la más pura arbitrariedad.

*"Tercero. Los concursos Call TV no pueden calificarse de rifa".* Considera la parte demandante que dado que en comunicación de 26 de julio de 2006 la EPELAE se declaró incompetente para autorizar los concursos "Call Tv", órgano competente al efecto, la Administración Tributaria quedaba absolutamente vinculada por dicho criterio, sin que este pueda salvarse por un Informe ad hoc de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria de 16 de enero de 2013, cuando la Administración General del Estado posee personalidad jurídica única, debiendo prevalecer el principio de coordinación consagrado en el artº 103 de la CE, por lo que la Administración Tributaria no podía desconocer o ir claramente en contra de lo decidido por otro órgano de la Administración. Añadiendo que solo están gravadas las actividades que precisen autorización administrativa para su realización, se haya solicitado o no la misma, por lo que si los "Call Tv" no precisan autorización para su realización, no es posible su sujeción a la tasa del juego.





"Cuarto. Los concursos Call TV son verdaderos concursos y, por lo tanto, no están sometidos solamente al azar". A mayor abundamiento la parte demandante muestra su disconformidad con el parecer del TEAC que consideró que los concursos "Call TV" no son verdaderos concursos en los que todos los participantes obtienen premio por ser las preguntas un mero reclamo o excusa para encubrir una rifa; al contrario son concursos reales y efectivos en los que no siempre hay premio, sino que hay que superar una prueba de habilidad, destreza o conocimiento, como claramente se infiere del Informe pericial presentado. Por lo demás las sentencias en las que se basa la resolución del TEAC resuelven cuestiones distintas a las que es objeto de debate.

"Quinto. La ausencia de regulación de los concursos Call Tv con anterioridad a la Ley 13/2011 reguladora del juego". Dice la parte recurrente que hasta la Ley 13/2011 existía un vacío legal que confirma la imposibilidad de incluir en el concepto de "rifa" a los "Call Tv", lo que ratifica la propia Exposición de Motivos en la que se reconoce la carencia de normativa en la materia y la inexistencia de ningún régimen fiscal aplicable, lo que descalifica la resolución del TEAC recurrida que entiende que encaja con lo que venía entendiéndose por "rifas".

Para el Sr. Abogado del Estado los "Call Tv" si están sujetos al tributo y no desde 2011 sino desde que se devengaron los que fueron objeto de liquidación, así se contempla en numerosas sentencias del Tribunal Supremo como las de 11 de octubre y 13 de diciembre de 2012; sin que sea aplicable el principio de confianza legítima para no liquidar una tasa por el hecho de no haberse liquidado anteriormente.

Como se desprende de los términos en los que se desarrolla el debate entre las partes las cuestiones en disputa cabe sintetizarlas en dos bloques, uno referido a la naturaleza de los "Call Tv" y su sujeción o no a la tasa de juegos de suerte, envite o azar en su modalidad de rifa, el otro centrado en los efectos y consecuencias derivados de la actuaciones de las Administraciones implicadas llevadas a cabo con anterioridad a las liquidaciones impugnadas.

**QUINTO.-** *La jurisprudencia sobre la materia de fondo; naturaleza y sujeción de los concursos "Call Tv".*

Sobre las cuestiones de fondo planteadas por la parte recurrente esta Sala se ha pronunciado en varias ocasiones, pero ha de consignarse especialmente las recientes Sentencias de 18 de junio de 2014, rec. cas. 3832/2012, y de 7 de marzo de 2017, rec. Cas. 267/2016, que se remiten a otras anteriores en la que se analiza y resuelve casos semejantes al que nos ocupa y en la que se da respuesta a idénticos argumentos a los hechos valer por la parte demandante, fundamentalmente, en lo que ahora nos interesa la consideración de rifas a los efectos de la sujeción a la tasa de los concursos "Call Tv" con anterioridad a la vigencia de la Ley 13/2011; por exigencias del principio de unidad de doctrina, coherencia y seguridad jurídica, baste para resolver la presente controversia adaptar lo dicho en aquellas sentencias al caso concreto que nos ocupa.

La primera de las sentencias señaladas se remite a su vez a lo dicho en la sentencia de 13 de diciembre de 2012, rec. cas. 4579/2010. Sobre el debate de si los "Call Tv" pueden calificarse de rifa, siendo verdaderos concursos sin estar sometidos al azar, y existiendo un vacío legal hasta la Ley 13/2011, ha recibido respuesta en las citadas sentencias, así en las mismas se recuerda la legislación aplicable, «...no cabe olvidar que el artículo 222.1 de la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario dispone que "En virtud del Monopolio del Estado sobre la Lotería Nacional, las autorizaciones por el Ministerio de Hacienda de las rifas y tómbolas, la celebración de apuestas y las combinaciones aleatorias con fines publicitarios serán objeto de una Tasa que se exigirá con arreglo a la presente Ley".

Mediante el Decreto 3059/1966, de 19 de diciembre, se aprobó el Texto Refundido Regulador de las Tasas fiscales, estableciendo su art. 36, como se ha dicho anteriormente, que "se exigirán estas tasas por autorización, celebración u organización de ... y combinaciones aleatorias con fines publicitarios". Dichas tasas se devengarán, según prevé el art. 41, "en las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias al concederse la autorización que sea necesaria para cada una de ellas". El tipo de gravamen aplicable viene dado por el 10% que recae sobre el valor de los premios ofrecidos, como dispone el art. 38.3 del citado Decreto.

Las modalidades de la Tasa Fiscal sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias continúan rigiéndose, a tenor del art. 12 del Real Decreto 682/77, de 11 de marzo, y del art. 13.1 del Real Decreto 228/81, de 5 de febrero, por las normas de su Texto Refundido regulador, aprobado por Real Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre. Responden, por tanto, a la legalidad preconstitucional expuesta, aun vigente, tal y como establece la Disposición Transitoria Primera de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos al señalar que "las tasas, incluidas las de origen parafiscal y las denominadas exenciones parafiscales vigentes, continuarán exigiéndose, según las normas aplicables a la entrada en vigor de esta Ley, hasta que operen las precisiones contenidas en los arts. 10 y 26 de la misma", sin que la tasa contemplada haya sido objeto de una nueva regulación conforme a tales previsiones», sin que se observe dificultades para considerar los "Call Tv" como rifa, pues «... el criterio que sigue la parte para considerar vulnerado aquel principio es el de poner en cuestión que pueda hablarse de rifa cuando estemos en presencia de juegos tecnológicos, posibilidad perfectamente



admisible no solo a la vista de la definición que se hace del término rifa en el Diccionario de la Lengua Española, Vigésima edición, " Juego que consiste en sortear una cosa entre varios", definición a la que se alude tanto por el TEAC como por la sentencia, sino porque la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, Ley 53/2002, de 30 de diciembre, reiterando la legislación precedente , ha admitido la posibilidad de utilizar cualquier medio manual, técnico, telemático o interactivo, a efectos de realizar la misma, al modificar en su Artículo 12 Uno, el artículo 36 del Texto Refundido de Tasas Fiscales , aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre:

*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».*

Sin que encuentre esta Sala dificultad en reconocer en los "Call Tv" la realización del hecho imponible, como así se recoge en las sentencias de referencia, «Finalmente, en cuanto al hecho imponible, hacemos nuestros los razonamientos expuestos en la sentencia recurrida, en la que se sostiene que:

(...) 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."*

Resulta clarificadora, por otra parte, la redacción del art. 38.1 al disponer:

*"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 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.

Así pues, hemos de concluir que los sorteos incluidos en la programación de Antena 3 Televisión, S.A., 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, encuentra encaje en el concepto de rifa ».

En la Sentencia de 7 de marzo de 2017 se examinó «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». Supuesto semejante al que nos ocupa, la Sala se remitió a lo dicho en la sentencia de 11 de octubre de 2011, rec. cas. 2444/2009 , que se pronunció en términos similares a los vistos, significando que «... 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».

La jurisprudencia resulta categórica en el sentido de que el "Call TV", a los efectos de la imposición en disputa es una rifa, caracterizados, tal y como recoge la sentencia impugnada, por ser 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. Como se dijo anteriormente si los "Call Tv" tienen la consideración de rifas se hace inútil cualquier otro debate, como los propuestos por la parte demandante, en tanto que a los efectos de su correcta calificación, ya definida jurisprudencialmente, carece de relevancia jurídica en cuanto a dicha calificación los antecedentes protagonizados por la EPELAE o la propia Administración Tributaria, incluso la prueba pericial practicada, puesto que resulta inadecuada para procurar la calificación jurídica a efectos de la tasa como rifa, sin perjuicio de analizar las consecuencias jurídicas, de haberlas, de dichas actuaciones anteriores a las liquidaciones que nos ocupan.

Ahora bien, si cabe discutir, tal y como hace la parte demandante, que algunos de los concursos "Call TV" celebrados y liquidados no reúnen los requisitos que caracterizan e identifica la rifa en los términos antes referidos, para lo cual si resulta adecuada la prueba pericial practicada. Sin embargo, atendiendo a su contenido, se comprueba que el análisis se ha realizado sólo sobre algunos de los concurso "Call Tv", dado *"la gran cantidad de elementos adquiridos, este perito ha optado por escoger de manera aleatoria algunos e-mails representativos, según su leal saber y entender, de la mecánica de los programas que conforman el objeto de este dictamen"*, sin que de entre los elegidos y analizados coincida su celebración con los períodos a los que se acota el presente recurso, meses de agosto, septiembre y diciembre de 2008, por lo que a los efectos que interesa dicha prueba resulta irrelevante.

**QUINTO.-** *Sobre la aplicación de la teoría de los actos propios y la quiebra de los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y de buena fe.*

Nos ilustra la demandante a modo de recapitulación que:

- a) La EPELAE se declaró incompetente para autorizar la organización de concursos Call Tv, por considerar que no eran ni rifas ni combinaciones aleatorias, y por lo tanto para liquidar la tasa sobre el juego.
- b) La demandante dotó una provisión para cubrir el riesgo de que ante una posible inspección tributaria, se decidiera por la Administración que dichos concursos Call Tv si estaban gravados por la tasa sobre el juego.
- c) La demandante fue objeto de una inspección tributaria en relación a la tasa sobre el juego referida a los ejercicios 2005 a 2008, en la que se excluyeron los concursos Call Tv.
- d) La demandante anuló la provisión que había dotado.
- e) Tres años más tarde la Administración cambia de criterio, y procede a la regularización que nos ocupa.

Detalla la actora todas aquellas actuaciones que le hicieron confiar en que a criterio de la Administración los Call Tv no estaban sujeto a la tasa sobre el juego. Para la recurrente se ha producido un cambio de criterio de manera injustificada y sin haber mediado un cambio normativo o jurisprudencial. Señala que la EPELAE que es el organismo competente para autorizar la celebración de las rifas y liquidar la tasa correspondiente se mostró tajante al excluir a los Call Tv, lo cual vinculaba a la Administración Tributaria. Recuerda la doctrina sobre la confianza legítima y su reconocimiento jurisprudencial.

Ofrece la Administración Tributaria una versión distinta de lo acontecido y discrepa de las consecuencias que defiende la parte demandante, tal y como puede leerse en el Antecedente Octavo del Acta de disconformidad, siguiendo al efecto el informe sobre la disconformidad, y en el Fundamento Décimo de aquel documento. Brevísimamente para poner de manifiesto que la Administración Tributaria considera que el alcance del



documento de la EPELAE es distinto del que le otorga la demandante, en concreto concluye que «el concurso cuya autorización pretende el interesado no cumple con los requisitos que la normativa entonces en vigor exigía para obtener dicha autorización, razón por la que el propio acuerdo afirma que el concurso objeto de la solicitud no constituye "una rifa autorizable", pero en modo alguno está prejuzgando una hipotética calificación futura del hecho imponible de la Tasa en caso de que el interesado llegara a celebrar el concurso contraviniendo lo que el propio acuerdo ordena (que no es otra cosa que **prohibir** su celebración), pues la EPELAE no es la entidad competente para exigir la tasa sobre rifas celebradas **sin autorización**». Esto es para la Inspección «el acuerdo de EPELAE no tiene por objeto establecer las consecuencias tributarias derivadas de la contravención de dicho acuerdo, ya que la referida EPELAE no tiene competencia para ello». A más abundamiento considera que «incluso si se defendiera que la EPELAE se extralimitó en sus competencias y dejó calificado el concurso de CALL TV, para el caso de que se celebrara sin su autorización, como un juego distinto a una rifa, y por tanto no sujeto a la tasa fiscal (afirmaciones que el acuerdo no hace ni parece querer hacer en ningún momento y que nosotros solamente aceptamos aquí a efectos dialécticos), tal acto administrativo no podría vincular a la Administración Tributaria, pues no puede entenderse como un acto propio de dicha administración.

Efectivamente, salvando el hecho de que EPELAE (administración de la que proviene el acto) y AEAT (administración que se va a separar de lo que tal acto sedicentemente dice) son dos organismos públicos distintos, para que resulte aplicable la doctrina de los actos propios es necesario, siguiendo una extensísima jurisprudencia recaída sobre el particular<sup>2</sup>, por un lado, que el acto en cuestión haya creado, definido, modificado, extinguido o esclarecido una determinada situación jurídica que afecta tanto a su autor como al destinatario del acto, y, por otro, que dicho destinatario haya obrado con arreglo a las exigencias de la buena fe (que es el principio en el que descansa la doctrina), y que no es otra cosa que el haber cumplido lo que dicho acto ordena (o lo que es lo mismo, haber respetado la situación jurídica creada, definida, modificada, extinguida o esclarecida, causando de esta manera estado dicha situación).

Pues bien, es absolutamente claro que el acuerdo de la EPELAE lo que ordenaba al interesado era que no celebrara el concurso, pues dicho acuerdo concluye diciendo:

"Por todo lo expuesto, esta Entidad Pública empresarial, en virtud de las atribuciones conferidas en el Real Decreto 2069/1999, de 30 de diciembre antes mencionado, ha resuelto NO AUTORIZAR la petición contenida en el escrito sin fecha, presentado en esta Entidad el día 17 de julio de 2006 por la empresa WORLD PREMIUM RATES SL, por no acreditarse ninguno de los supuestos autorizables contenidos en el artículo 5º del Estatuto aprobado por el citado Real Decreto".

Habiendo obrado el interesado de forma opuesta a lo que el acto administrativo resolvía, es decir, no habiendo respetado la situación jurídica creada por el acuerdo controvertido, no resulta aplicable la doctrina de los actos propios, no estando vinculada la AEAT por la calificación del juego aparentemente hecha por la EPELAE».

También discrepa la Administración Tributaria del alcance de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con anterioridad al ejercicio de 2008, como consta en la citada Acta, y en tal sentido puede leerse que «Si se analiza la última comprobación efectuada (octubre 2005 a mayo 2008) puede afirmarse que, en ningún caso, la inspección tributaria consideró no sujetos a la tasa de rifas los concursos "Call TV", ya que, aunque dentro de la documentación aportada por el obligado tributario aparecen referencias a los "call TV", la inspección tributaria no revisó la totalidad de los concursos efectuados (independientes unos de los otros), lo que motivó que no fueran objeto de regularización los que no fueron comprobados (entre ellos los "Call TV"). Es evidente que en la anterior actuación inspectora no se ha encontrado decisión ni siquiera análisis de la que haya quedado referencia en las diligencias y actas instruidas en relación con los concursos "Call TV".

Por tanto, en el supuesto que motiva el presente expediente, no se considera de aplicación, como pretende el obligado tributario, el denominado principio de los actos propios de la Administración en sus actos declarativos de derechos porque, como señala el tribunal Supremo, en su Auto de 4 de diciembre de 1998 "...para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero", y dicha circunstancia no concurre en este caso porque el presente acto administrativo de liquidación tributaria no revoca ninguna decisión tomada en un acto precedente relativo al mismo concepto tributario ni existe un acto declarativo expreso que ahora se modifique.

A estos efectos, procede distinguir entre la eficacia de los actos propios de la Administración y la vinculación de la Administración a los precedentes interpretativos aplicados en situaciones anteriores ya que, en el supuesto que se cuestiona, y empleando palabras del Tribunal Supremo (sentencia de 25 de febrero de 200), no cabe hablar de "acto propio sino a lo más cambio de criterio e interpretación, lo cual es perfectamente válido" ».

La cuestión en disputa ya ha sido tratada y resuelta en precedentes anteriores por esta Sala, retomando las sentencias de este Tribunal que sirvieron de hilo para resolver sobre el fondo hemos de recordar lo dicho, «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». Ciertamente, como pone de manifiesto la parte recurrente, conforme al art. 5.1 del Estatuto de la EPELAE, a este organismo corresponde la autorización de la organización y celebración de sorteos, loterías, rifas, combinaciones aleatorias y, en general, cualquier apuesta cuyo ámbito territorial exceda de los límites territoriales de una concreta Comunidad Autónoma, y las apuestas deportivas, así como la liquidación de las tasas, lo cual no impide a que la AEAT posea sus propias competencias y que la Inspección de los Tributos tengan encomendadas, art. 141.f) de la LGT , la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación, ámbito este en el que se producen los actos que enjuiciamos, distinto, como no puede ser de otra forma, al que se contempla en el citado art. 5 del referido Estatuto.

La propia delimitación conceptual de "acto propio" y su identificación jurídica, en cuanto conlleva la vinculación del autor de la declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de contradecirla, exige insoslayablemente que el acto sea propio y no ajeno. El acto de la EPELEA en modo alguno puede vincular de tal suerte a un tercero ajeno al mismo, como es la Administración Tributaria, para impedirle la realización de actos de su competencia. En definitiva, no cabe en este supuesto el planteamiento de la demandante que pretende valerse de la doctrina de los actos propios.

Cosa distinta que pueda servir como elemento a valorar respecto de la formación de la legítima confianza en la propia demandante, como también alega, y esta junto con otras circunstancias y elementos, que a continuación se analizan supusiera, a criterio de la actora, la quiebra de los principios de legítima confianza, seguridad jurídica y de buena fe.

Procede analizar la actuación inspectora llevada a cabo por la Inspección de los Tributos respecto de los períodos de octubre de 2005 a mayo de 2008 y sus consecuencias en la aplicación de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. La propia Inspección reconoce que se procedió a regularizar los citados períodos pero que no fueron regularizados los "Call Tv" al no haber sido comprobados.

Como pone en evidencia la parte recurrente la doctrina de los actos propios y la aplicación del principio de confianza legítima en relación con el de seguridad jurídica y el de buena fe, ha sido acogida abiertamente en la jurisprudencia emanada en el ámbito tributario. No puede obviarse que el principio de confianza legítima ha tenido cabida en nuestro derecho positivo mediante la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 3 de enero, (aplicable al presente caso por motivos temporales) al recoger en el art. 3, nº. 1, párrafo 2º, que: «Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente». Ciertamente es que tanto el Estatuto del Contribuyente como la Ley 58/2003, hacen referencia en varias ocasiones al principio de seguridad jurídica, sin embargo ninguna mención se hace en las leyes tributarias a la confianza legítima. No obstante ningún inconveniente existe para reconocer su aplicación en este ámbito, no ya por su carácter de principio general y manifestación del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9 de la CE , pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992 , remitiéndose el art. 7.2 de la LGT , al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

Valga de ejemplo lo dicho en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015 , en la que se dice que:

«La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03 , FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05 , FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/12 , FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11,



FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12, FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015 (casación 1370/13, FJ 4º)».

Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección aflictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.

Acotado el margen en el que hemos de realizar el análisis propuesto, desde luego no cabe desvirtuar la aplicación de los principios invocados por la parte recurrente porque la Inspección de los Tributos en los períodos de 2005 a 2008 no comprobara los concurso "Call Tv", puesto que consta que la actuaciones inspectoras tuvieron carácter general sobre el referido concepto tributario y tuvieron los actuarios a su disposición los soportes en los que se documentaban todos los "Call Tv" celebrados en los citados períodos, y como en otras ocasiones se ha indicado por este Tribunal, la inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. La intervención inspectora en la aplicación del tributo no se agota en la comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, para verificar el correcto cumplimiento de las normas. La actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. El acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos, y en otras ocasiones hemos dicho que «De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate». Se contempla las actuaciones inspectoras no aisladamente con referencia y trascendencia respecto del concreto periodo y concepto investigado, sino con vocación de trascender estos para proyectarse y quedar vinculada en cuanto a actuaciones futuras.

Por todo ello, dado que la Inspección en los períodos 2005 a 2008 tuvo a su disposición la totalidad de los datos necesarios, no puede ampararse para desvincularse de su actuación y su proyección de futuro el no haber comprobado los "Call Tv", cuando su actuación con carácter general se extendía a la regularización de las operaciones referentes a la tasa de juego, pues los efectos de su actuación se extiende no sólo a los efectivamente realizados sino también a aquellos que habiéndose podido hacer no se han hecho.

De todo lo actuado se colige que la parte actora consideró la no sujeción de los "Call Tv" en base a signos externos de carácter objetivo, la respuesta de la EPELEA, cuya competencia y autoridad en la materia que nos ocupa ya se ha puesto de manifiesto, y la actuación inspectora vista en la regularización de los períodos de 2005 a 2008, suficientemente concluyentes para inducir a confiar en la apariencia de legalidad que revela las citadas actuaciones.

Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT, «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call Tv", en los períodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal



Supremo de 22 de noviembre de 2013 , consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.

Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante.

**SEXTO.-** Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación interpuesto por la recurrente, con la consiguiente desestimación íntegra del recurso contencioso administrativo. Dada la estimación del recurso de casación que se acuerda, no procede hacer un pronunciamiento expreso de las costas causadas tanto en la instancia como en la casación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley de la Jurisdicción , en atención a las dudas que han quedado expuestas anteriormente, en tanto que no puede mantenerse como hacía la Administración que las actuaciones precedentes carecían de efectos jurídicos alguno.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Estimar el recurso de casación interpuesto por MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S.A. contra la sentencia de 14 de marzo de 2016 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional , que se casa y anula. **2.-** Desestimar íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de noviembre de 2.014. **3.-** Sin condena en costas ni en casación ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.