



Roj: **SAN 2215/2015 - ECLI:ES:AN:2015:2215**

Id Cendoj: **28079230072015100194**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **15/06/2015**

Nº de Recurso: **210/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ERNESTO MANGAS GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000210 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03304/2014

Demandante: ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC

Procurador: D.ª SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D.ª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a quince de junio de dos mil quince.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección Séptima] ha pronunciado la siguiente Sentencia en el **recurso contencioso-administrativo núm. 210/2014**, interpuesto por «ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC», representada por la Procuradora de los Tribunales D.ª. Silvia Vázquez Senín, con asistencia letrada, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Cuarta - Vocalía Novena] de 18 de marzo de 2014 [R. G. 6556/12; R. G. 6577/12 y 6579/12], sobre recargos por presentación extemporánea de Tasa Fiscal sobre el Juego; habiendo intervenido como parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Cuantía: 2.651.834,58 Euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO: Con fecha de 24 de junio de 2014, la Procuradora de los Tribunales D^a. Silvia Vázquez Senin, actuando en representación de «ELECTRAWORKS (ESPAÑA) PLC» [C. I. F.: N0461246A] interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional **recurso contencioso-administrativo** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de marzo de 2014 [R. G. 6556/12, R. G. 6577/12 y R. G. 6579/12, acumuladas], por la que se procedió a la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por aquella sociedad frente a las liquidaciones practicadas con fecha de 22 de agosto de 2012 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria [Delegación Especial de Madrid - AEAT], en concepto de recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones [Modelos 44 y 45] de la denominada Tasa Fiscal sobre el Juego [«Liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación»], correspondientes a los períodos 2009/2010/2011, por importe total de 2.651.834,58 Euros.

SEGUNDO: El recurso contencioso-administrativo así planteado fue admitido a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección 7^a] mediante decreto de 26 de junio de 2014 [Recurso Contencioso-Administrativo núm. 210/2014]. Una vez recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la **demanda**, lo que efectuó mediante escrito presentado con fecha de 01 de octubre de 2014, en el que terminó **solicitando** al órgano judicial que:

«...dicte sentencia por la que, estimando el recurso interpuesto, anule y deje sin efecto la resolución dictada por el TEAC en fecha 18 de marzo de 2014 y notificada el día 20 de mayo posterior en el expediente de reclamación 00/06556/2012 a 6577/2012 incluida 6579/2012 (acumuladas) que desestimaba la reclamación interpuesta contra las liquidaciones nº A2885312526170877, A2885312526170767, A2885312526170866, A2885312526170701, A2885312526170844, A2885312526170712, A2885312526170822, A2885312526170723, A2885312526170899, A2885312526170778, A2885312526170888, A2885312526170756, A2885312526170855, A2885312526170734, A2885312526170833, A2885312526170745, A2885312526170910, A2885312526170800, A2885312526170921, A2885312526170811, A2885312526170789, A2885312526170790, A2885312526170900, correspondientes a los recargos por liquidación fuera de plazo de las autoliquidaciones de la Tasa Fiscal sobre el Juego respecto de la actividad de casinos y de máquinas recreativas correspondientes a los trimestres comprendidos en el ejercicio 2009 y 2010, y a los dos primeros trimestres de 2011, en cuanto a casinos, y a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 en cuanto a máquinas recreativas, por un importe total de 2.6751.834,58 Euros, todas ellas dictadas el día 22 de agosto de 2012 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Madrid y notificadas el día 3 de septiembre de 2012 y, previos los oportunos trámites, dicte sentencia por la que estimando el presente recurso, acuerde la anulación de la resolución impugnada así como de las liquidaciones de las que trae causa, por no resultar conformes a derecho, y reconozca el derecho de mi representada a la recuperación del importe total de 2.651.834,58 Euros, indebidamente ingresado, junto con los correspondientes intereses de demora, y disponga lo necesario para su devolución, junto con todo lo demás que proceda, con condena en costas a la Administración demandada»

TERCERO: A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la **contestación** a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 09 de octubre de 2014, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia desestimatoria del recurso jurisdiccional, con imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

CUARTO: Mediante diligencia de ordenación de 13 de octubre de 2014 se procedió a la fijación de la **cuantía del proceso** [2.651.834,58 Euros]. Y una vez formalizado por las partes el trámite de **conclusiones**, se declararon conclusas las actuaciones mediante diligencia de ordenación de 06 de noviembre de 2014. Y mediante providencia de 09 de abril de 2015 se señaló para **votación y fallo** el día 11 de junio de 2015, fecha en la que tuvo lugar, quedando el recurso contencioso-administrativo visto para sentencia. Habiendo sido Ponente el Magistrado D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Objeto del recurso contencioso-administrativo.

Es **objeto de impugnación** [art. 25, Ley 29/1998, de 13 de julio] la **resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha de 18 de marzo de 2014** [R. G. 6556/12, R. G. 6577/12 y R. G. 6579/12 acumuladas], desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por «ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC» para la impugnación de las **liquidaciones** núm. A2885312526170877, A2885312526170767, A2885312526170866, A2885312526170701, A2885312526170844, A2885312526170712, A2885312526170822, A2885312526170723, A2885312526170899, A2885312526170778, A2885312526170888, A2885312526170756,



A2885312526170855, A2885312526170734, A2885312526170833, A2885312526170745,
A2885312526170910, A2885312526170800, A2885312526170921, A2885312526170811,
A2885312526170789, A2885312526170790, A2885312526170900, practicadas con fecha de 22 de agosto de 2012 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria [Delegación Especial de Madrid - AEAT], en concepto de **recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones** [Modelos 44 y 45] de la denominada Tasa Fiscal sobre el Juego, correspondientes a los períodos 2009/2010/2011, ascendiendo el importe total de las liquidaciones de recargos a 2.651.834,58 Euros.

En los **Antecedentes de Hecho** de la mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se expone que:

«Entre el 21 y el 22 de mayo de 2012, ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC procede a la presentación de las **autoliquidaciones** por la *Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias*, regulada en el RD-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, respecto a la actividad de casino (la denominada Tasa Fiscal sobre el Juego) y respecto a la actividad de máquinas de azar. Concretamente, formaliza los correspondientes modelos (Modelo 044 para casinos de juego y Modelo 045 para máquinas o aparatos automáticos), en relación a los trimestres correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 (en este caso, los dos primeros trimestres, con el siguiente detalle...»

«La Delegación Especial de Madrid de la AEAT emite, a cargo de la entidad, **propuestas de liquidación** de los correspondientes recargos por la presentación extemporánea de dichas liquidaciones, siendo efectivamente notificadas el 3 de julio de 2012 (...) Tras la presentación de las correspondientes **alegaciones** contra dichas propuestas por parte de ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC, la propia Oficina Gestora adopta, el 24 de agosto de 2012, las correspondientes **liquidaciones por los recargos** que, a su juicio, resultan procedentes teniendo en cuenta que las autoliquidaciones presentadas para el pago de las tasas previstas en el RD-Ley 16/1977, por los períodos correspondientes de 2009, 2010 y 2011, habían sido extemporáneas. Así, se concretan las liquidaciones en los siguientes términos (...) Tras recibir las notificaciones el 3 de septiembre de 2012, constan efectivamente ingresadas en el Tesoro Público el 18 de octubre de 2012»

«El 3 de octubre de 2012 ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC interpone, contra cada una de las liquidaciones por recargos e intereses recibidas las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Central. Tras recibir la notificación de la puesta de manifiesto del expediente al haber acordado, previamente, este Tribunal Central su acumulación a efectos de su tramitación y resolución, la entidad reclamante presenta su escrito de alegaciones el 12 de julio de 2013, discutiendo la procedencia de que se haya exigido afrontar el pago de unos recargos e intereses como consecuencia de haber liquidado una tasa a la que, en realidad, y a su juicio, no estaba sujeta (...) Dado que lo que aquí se impugna son los recargos por autoliquidaciones extemporáneas que le han sido liquidados, la reclamante entiende que (...) las tasas autoliquidadas en aplicación de la normativa de 1977, se satisficieron con el único objetivo de obtener una licencia preceptiva para desarrollar la actividad que le es propia en España, una vez en vigor la Ley del Juego de 2011, pero resultaban del todo indebidas, por no ser aplicables al juego *on line*, por lo que los recargos también resultan improcedentes (dado el principio de accesoriadad de los recargos por declaraciones extemporáneas respecto de la obligación principal)»

Y en los **Fundamentos de Derecho** de la mencionada **resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central** vino a poner de manifiesto que los recargos liquidados constituyen una obligación accesoria, de carácter reglado, que se rigen por lo dispuesto en los arts. 26 y siguientes de la Ley General Tributaria y frente a los cuales no es dable invocar los principios rectores de la potestad sancionadora de la Administración, lo que - a juicio de dicho Tribunal- excluye el análisis de las circunstancias en las que se produjera la presentación de las autoliquidaciones de la tasa regulada por el Real Decreto-Ley 16/1977, "al no poder ser considerado el recargo como una sanción", de forma que «...aquel resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del responsable, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo». Del mismo modo, vino a poner de manifiesto el TEAC en su resolución la improcedencia de analizar la conformidad a derecho de la obligación tributaria principal, objeto de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, «por no ser este el acto atacado a través de las presentes impugnaciones». Finalmente, vino a exponer el TEAC las razones por las cuales «...en este caso se cumplen todas las condiciones a que se vincula la exigencia de los recargos de esta naturaleza,...», en la medida que «...existieron unas autoliquidaciones presentadas por la entidad (modelos 044 y 045) relativos a dicha tasa, por los que aquella asumía el sometimiento a la misma y hacía efectivos los importes correspondientes (...) en el período que iba desde la finalización del plazo establecido para su pago en período voluntario y antes de que la Administración tramitase requerimiento alguno o iniciase formalmente las actuaciones para exigir su pago...»



SEGUNDO : Planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

1.- Con la **pretensión de anulación** de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada, así como de las liquidaciones a que la misma se contrae, y de reconocimiento de la situación jurídica consistente en la **devolución de la cantidad ingresada**, a su juicio, indebidamente, con sus intereses de demora [art. 25, Ley 29/1998], los **motivos de impugnación** que frente a tales actuaciones administrativas formula la parte actora en la **demanda** [art. 56.1, idem], son:

«1.- Improcedencia de la aplicación automática de los **recargos** por declaración extemporánea. Necesaria valoración de las **circunstancias** concurrentes. 1.1.- Justificación general de la necesidad de valorar las **circunstancias** concurrentes con base en el criterio jurisprudencial imperante. 1.2.- Análisis de las **circunstancias particulares** que concurren en la presentación extemporánea de las autoliquidaciones por Electraworks. A) Situación de **alegalidad** de la actividad del juego *on line* en España antes de la entrada en vigor de la Ley del Juego. B) **No sujeción** a tributación en España del juego *on line* antes de la entrada en vigor de la Ley del Juego. C) **Pago** de la Tasa Fiscal sobre el Juego por parte de Electraworks.»

«2.- Conclusión de la valoración de las **circunstancias** concurrentes en el caso concreto de Electraworks: no se cumplen todas las condiciones que deben existir conforme al artículo **27** de la **LGT** para la imposición del recargo. A) Ausencia de **espontaneidad** y existencia de **requerimiento** previo. B) Desnaturalización del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo por incumplimiento de la **finalidad** que le es propia. C) Vulneración de los principios de **proporcionalidad** y de **justicia material**. D) Vulneración del principio de **confianza legítima** y de la **interpretación razonable de la norma**.»

«3.- Improcedencia de los **recargos** como consecuencia de la improcedencia de la aplicación de la Tasa Fiscal sobre el Juego al **juego on-line** »

«4.- Conclusiones. 1.- Frente a la injustificable negativa del TEAC en la resolución que se recurre a valorar las circunstancias concurrentes en la presentación por parte de Electraworks de las autoliquidaciones correspondientes a la Tasa Fiscal sobre el Juego que dieron lugar a la imposición de los recargos impugnados, ha quedado demostrado con base en el criterio jurisprudencial imperante **que tales circunstancias no solo pueden, sino que deben ser analizadas a efectos de determinar la existencia de voluntariedad**. 2.- De la preceptiva valoración de las circunstancias tan incuestionablemente excepcionales que rodearon a la presentación de las autoliquidaciones y realización de los consiguientes ingresos por parte de Electraworks, se desprende la **ausencia total de espontaneidad en su actuación y la existencia de un requerimiento previo en el sentido amplio previsto en el artículo 27 de la LGT, lo que determina la absoluta improcedencia de los recargos** indebidamente impuestos, al no concurrir todos los requisitos que el citado precepto exige para su imposición. 3.- La indebida imposición de los recargos a mi representada **conculca los principios de proporcionalidad y de justicia material y, asimismo, vulnera el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima**, en los que la actuación de mi representada estaba amparada. A ello se añade que no responden en el presente caso a ninguna de las finalidades que son propias de los recargos por presentación extemporánea. 4.- Todo lo anterior, basado en argumentos autónomos que resultan determinantes de la **improcedencia de los recargos cuya anulación se solicita, es al margen de la improcedencia de las propias autoliquidaciones de la Tasa Fiscal sobre el Juego por su inaplicabilidad a la actividad de juego on-line** y de la cual, en todo caso, deriva asimismo la improcedencia de los recargos.»

En el trámite de **conclusiones**, la parte actora reiteró los motivos de su demanda, alegando sustancialmente:

-Que la necesidad de valorar las circunstancias concurrentes en la presentación extemporánea de las autoliquidaciones, con la finalidad de aplicar el recargo del art. 27 LGT, no solo es incuestionable, sino compatible con la naturaleza no sancionadora de aquellos.

-Que el TEAC ha obviado la doctrina jurisprudencial favorable a la ponderación de dichas circunstancias [STS de 19 noviembre 2012 - Rec. Casación 2526/2011].

-Que las circunstancias particulares concurrentes en la presentación de las autoliquidaciones de que se trata, son: A) La situación de "alegalidad", y de no sujeción a tributación, de la actividad de juego *on-line* en España antes de la publicación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo. B) La aportación del preceptivo certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, de fecha 31 octubre 2011, al solicitar las licencias para operar en aquella actividad [art. 9.6 y 13.2 f), de la mencionada Ley].

-Que de la valoración de las mentadas circunstancias se concluye que no se cumplen todas las condiciones que deben existir conforme al art. 27 LGT para la imposición del recargo, ante la ausencia de espontaneidad y la existencia de requerimiento previo, ante la desnaturalización del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo por incumplimiento de la finalidad que le es propia [«estimular el pago puntual de la deuda», «evitar el retraso en el pago de los tributos»], y ante la vulneración de los principios de proporcionalidad



y de justicia material [«...ante el evidente carácter no automático de la imposición de los recargos...»], de confianza legítima y de interpretación razonable de la ley [«...inaplicación del Real Decreto 1977 a la actividad de casino o *on line* que amparó la falta de ingreso de la Tasa Fiscal del Juego durante tales años...»].

-Que los motivos determinantes de la improcedencia de las autoliquidaciones [«...la actividad de juego remoto se venía desarrollando hasta la entrada en vigor de la Ley del Juego en un escenario de alegalidad y de ausencia de tributación de la misma»], deberán conllevar la anulación de los recargos, por depender estos de las anteriores.

2.- La **parte demandada** se opone al recurso contencioso-administrativo por los propios fundamentos de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada. Y en el trámite de conclusiones dio por reproducidas las alegaciones de la contestación a la demanda.

TERCERO: Sobre los motivos de impugnación en que se basa la demanda.

1.- A través del recurso jurisdiccional, la parte demandante **pretende** la anulación de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada y de las liquidaciones tributarias a que la misma se contrae, la devolución de cuyo importe, junto con los intereses de demora devengados desde su ingreso, asimismo propugna.

Dichas liquidaciones, practicadas con fecha de 22 de agosto de 2014, consisten en la imposición de los "recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" [art. 27 de la Ley General Tributaria], correspondientes a las autoliquidaciones presentadas el 21 y 22 de mayo de 2012 por la entidad demandante, en concepto de Tasa Fiscal sobre el Juego [Ejercicios 2009/10/11], conforme a los Modelos 044 [Casinos de Juego] y 045 [Máquinas o Aparatos Automáticos].

2.- Sobre los motivos de la demanda ya se ha pronunciado esta Sala y Sección en **sentencia de 20 de abril de 2015**, al desestimar el **recurso contencioso-administrativo núm. 209/2014**, interpuesto por ELECTRAWORKS ESPAÑA PLC contra la resolución del TEAC de 13 de febrero de 2014 [R. G. 7410/12, 7411/12 y 7412/12], a su vez desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas por la mencionada entidad respecto de las liquidaciones de los recargos impuestos por presentación extemporánea de autoliquidaciones conforme al Modelo 685, en concepto de Tasa Fiscal sobre el Juego - Ejercicios 2009/10/11.

En la **sentencia anotada**, luego de exponer el **objeto del recurso** y los **motivos de la demanda** [fundamentos jurídicos primero y segundo], se procedió a examen de tales **motivos**, haciendo para ello las siguientes **consideraciones** [fundamentos jurídicos tercero a séptimo]:

«El centro nuclear del presente recurso contencioso administrativo consiste en determinar si el ofrecimiento al público o comercialización de juegos on line, de juegos de azar o de apuestas, en los años 2009, 2010 y 2011 determinaba la aplicación del texto refundido de tasas fiscales y por ello se deberían de abonar las tasas correspondientes. La parte actora manifiesta que durante los años 2009, 2010 y 2011, el grupo ofrecía juego remoto a través de sus páginas web a las cuales accedían los jugadores, incluyendo los localizadores en territorio español, desarrollando su actividad desde el país de residencia de sus entidades operativas. En mayo 2012 se presentaron las autoliquidaciones de la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en el RD Ley 16/1977, referidos a los ejercicios 2009 y 2010 y a los dos primeros trimestres del 2011 en cuanto a casinos, y a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 en cuanto a máquinas de azar. La actora considera la inaplicabilidad de la tasa fiscal de apuestas a la actividad de apuestas on line en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, y que la actora presentó las autoliquidaciones en fechas previas a la obtención de las licencias para operar en España. Para resolver la cuestión mencionada hay que atender a **la Ley 56/2007 de 28 diciembre** de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información en su **Disposición adicional vigésima** establece : "**Regulación del juego** . El Gobierno presentará un Proyecto de Ley para regular las actividades de juego y apuestas, en particular las realizadas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas, que atenderá a los siguientes principios: 1. Asegurar la compatibilidad de la nueva regulación con la normativa aplicable a otros ámbitos vinculados a la prestación de este tipo de servicios, y, en especial, a la normativa de protección de los menores, de la juventud, de grupos especialmente sensibles de usuarios así como de los consumidores en general, además del ámbito de protección de datos de carácter personal y de servicios de la Sociedad de la Información. 2. establecer una regulación sobre la explotación de actividades de juego por sistemas interactivos de acuerdo con la normativa y los principios generales del derecho comunitario. 3. Articular un sistema de control sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos que garantice unas condiciones de mercado plenamente seguras y equitativas para los operadores de tales sistemas así como unos adecuados niveles de protección de los usuarios. En particular, deberá regular la actividad de aquellos operadores que ya cuenten con una autorización para la presentación de los mencionados servicios otorgada por las autoridades de cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea. 4. Establecer un sistema de tributación sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos atendiendo al origen de las operaciones objeto de tributación. La regulación deberá igualmente



prever un sistema de distribución de la tributación obtenida como consecuencia de la explotación de servicios de juego y apuestas por medios electrónicos en España entre la Administración Estatal y las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta la especificidad fiscal de los regímenes forales. 5. La actividad de juego y apuestas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas sólo podrá ejercerse por aquellos operadores autorizados para ello por la Administración Pública competente, mediante la concesión de una autorización tras el cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan. Quien no disponga de esta autorización no podrá realizar actividad alguna relacionada con los juegos y apuestas interactivos. En particular, se establecerán las medidas necesarias para impedir la realización de publicidad por cualquier medio así como la prohibición de utilizar cualquier medio de pago existente en España. Por otra parte, se sancionará de conformidad con la legislación de represión del contrabando la realización de actividades de juego y apuestas a través de sistemas interactivos sin contar con la autorización pertinente. 6. La competencia para la ordenación de las actividades de juegos y apuestas realizadas a través de sistemas interactivos corresponderá a la Administración General del Estado cuando su ámbito sea el conjunto del territorio nacional o abarque más de una Comunidad Autónoma". La **Ley 13/2011** en la **Disposición final quinta . Modificación de las tasas sobre el juego**. 1. El apartado 1.º del artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero , por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, quedará redactado de la siguiente forma: «1.º Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego.» 2. El artículo 36 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, quedará redactado de la siguiente forma: «**Artículo 36 . Hecho imponible**. Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego. Su exacción corresponderá al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal.» **El Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, establece en el art. 3** : "Con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas, con arreglo a la legislación vigente, las sociedades o empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto ley, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego, quedaran sujetos a la Tasa Fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en las siguientes condiciones: · **1.º**- Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego (...). · **2.º**- Sujeto Pasivo: Serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar. Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren. · **3.º**- Base Imponible: Será la base imponible de la tasa, los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar..." Por su parte **el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre** , por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales, en su redacción dada por la Ley 24/2001 y Ley 53/2002 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." »

«Determinado el anterior grupo de normas, hay que declarar que **las tasas por la celebración de juegos de azar y de apuestas con anterioridad a la Ley 13/2011 estaba prevista en el grupo normativo señalado, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo** , lo cual indica que cualquiera de estas modalidades de juego está sujeta a la liquidación de las tasas correspondientes. La terminología empleada *cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo* permite englobar dentro de ese concepto el juego remoto o juego on line. La actora considera que la actividad de juego on line previa a la ley 13/11 no estaba sujeta al pago de la tasa de juego. Sin embargo debemos señalar que el juego on line hay que reconocerlo como una forma de juego por medios telemáticos, modalidad para la que si está prevista la tasa del juego. La actora es claramente sujeto pasivo del pago de la tasa ya que se sirve de medios tecnológicos o telemáticos para ofrecer su modalidad de juego, que no es presencial, es juego on line. Y por ello debemos recordar, de nuevo, lo expuesto **en el art. 36 del Decreto núm. 3059/1966, de 1 diciembre (redacción dada por Ley 24/2001, y Ley 53/2002 vigentes desde 1 enero 2003 hasta 31 30 mayo 2011) donde se contemplan los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos, disponiendo que, en función de la determinación de la base en función de dicha modalidad de participación, "estos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud"**. »



«El **art. 27 LGT** establece: "Recargos por declaración extemporánea *sin requerimiento previo* . 1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. *A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.* 2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea. 3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación. 4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período. 5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley , respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento". **La parte actora manifiesta que existió previo requerimiento** porque el mismo no consiste en un acto expreso de la Administración, ese requerimiento se produce con los constantes actos de la Administración. **Pero hay que recordar que** no sirve cualquier acto de la Administración como parece dar a entender el recurrente, **son tan solo aquellos actos a los que se refiere el art. 27.1 transcrito** . En el presente caso tan solo se produjeron peticiones de requerimiento de información, pero no peticiones *conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria* . Se produjeron requerimientos de información por parte de la ONIF solicitando documentación y hubo comparecencias ante la misma, pero aún no eran actuaciones conducentes *al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria* . No se había iniciado ningún procedimiento de regularización tributaria, de comprobación e inspección. El recurrente era no solo consciente de que ello se podría producir como consecuencia de los requerimientos de información y también era consciente de que la entrada en vigor de la Ley de Ordenación del Juego para obtener las licencias y las autorizaciones necesarias le exigía, en el art. 9 , estar al corriente en el pago de los tributos que le correspondieran, y ello fue la razón de que procediera a la regularización de la tasa del juego e los ejercicios 2009, 2010 y 2010 porque no cumplía con tales condiciones y ello enturbiaba la posible obtención de las licencias para operar con el juego on line. **No hubo requerimiento previo, ni inducción al pago del tributo, éste se produjo voluntariamente porque el recurrente era consciente de su incumplimiento y era consciente de que si no satisfacía los mismos perjudicaba su posible negocio de juego on line en España.** »



«Por otra parte, respecto del resto de alegaciones de la demanda, la parte actora conoce la posición de la Sala ante la cuestión suscitada referida al pago del **recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones** puesto que no ostenta un carácter sancionador, por lo que **no puede alegarse como justificación una interpretación razonable de la norma** que no tenía más que una única interpretación. Así hacemos referencia a las sentencias de fecha 13 junio 2011 , 7 febrero 2013 y también a la de fecha 15 julio 2013 en donde se hace referencia a la sentencia de 17 de diciembre de 2012 [Rec. 536/11], al señalar que: « ... El **artículo 27** ni es una sanción ni requiere concurrencia de culpa. Para la aplicación del régimen de recargos regulado en el transcrito artículo 27 de la Ley General Tributaria , es necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos: - Que se presente la correspondiente declaración o autoliquidación omitida o bien una complementaria que rectifique la **anterior** formulada en plazo. En ambos casos deberá hacerse constar expresamente el período impositivo a que se refieren las bases y cuotas del Impuesto que son objeto de regularización. - Que la declaración sea extemporánea, es decir, que su presentación se realice una vez finalizados los plazos previstos por la normativa reguladora de los distintos tributos. - Que de la declaración liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar. - Que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado los requerimientos previos de los órganos de la Administración tributaria señalados en la norma. (...) Recargo que no tiene carácter sancionador, sino que constituye una obligación del obligado tributario por la presentación de autoliquidación o declaración fuera del plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria junto con el ingreso de la deuda. En términos similares se ha pronunciado esta Sección en supuestos similares, así, entre otras, en Sentencia de 5 de julio de 2010 -recurso 28/09 - : "... los recargos por declaración extemporánea constituyen obligaciones tributarias accesorias "que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria" [art. 25, Ley 58/2003]. Y más concretamente, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración [art. 27.1, idem]. **Tales prestaciones accesorias se devengan, por tanto, ope legis** , por el hecho de la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo, y el montante de las mismas "se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración" [art. 27.2, idem]. Al establecer la Ley que el recargo se devenga **automáticamente** , al transcurso del plazo de presentación, no exige la concurrencia de un perjuicio económico. .." ». - El Tribunal Constitucional en diversas ocasiones (por todas, STC 239/1988), señala que " *los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982 , 69/1983 y 96/1988 , a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador*". Y los recargos por extemporaneidad no tienen un carácter sancionador por el mero hecho de ser persuasivos. - También hay que señalar que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre , tiene declarado (F.J.-) que, "el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse»." . Hay que señalar que el propio Tribunal Constitucional dice que hay que reconocer el esfuerzo realizado en pro de que la gestión de los tributos se lleve a cabo de una manera fluida, evitando la generalización de conductas dilatorias del ingreso tributario debido. Por ello, en realidad, la doctrina del Tribunal Constitucional viene aceptando que el recargo cuyo importe se aleja del de la sanción no tiene carácter sancionador. - Y conoce la postura del TS en sentencia de veinte de Marzo de dos mil quince que inadmite el recurso de casación contra la sentencia de esta Sala y Sección de 7 febrero 2012 (recurso 338/11) »

«Respecto a la falta de **proporcionalidad** basada en el actual artículo 3.2. de la Ley General Tributaria , que establece que "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios". Dice la parte actora que la Hacienda no sufrió perjuicio alguno vulnerando los recargos exigidos ese principio de proporcionalidad mencionado. Es verdad que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública no es igual que si no hubiera ingresado cantidad alguna, pero **la vulneración del principio de proporcionalidad debe ser rechazado** . El legislador, en ejercicio de la "libertad configurativa" reconocida por la Constitución para dar efectividad al sistema tributario, estableció una serie de recargos en los que existe el rasgo común que es el transcurso del plazo voluntario de ingreso. Que el porcentaje del recargo difiera en función del mayor o menor retraso responde a la opción legítima del legislador y dentro de cada segmento temporal de los indicados por la ley, que el ingreso se realice antes o



después, responde ya a la conducta del interesado. **Tampoco ha habido vulneración del principio de confianza legítima**, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2009 (recurso de casación nº 2347/2007), el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles". Y que, en materia de pago de tributos, no cabe apreciar la existencia del principio de confianza legítima para privar a la Administración de su derecho a percibir el importe de un tributo que se le devenga y de percibir los recargos por pago extemporáneo. El único que ostentaba cierta confianza en que en los supuestos de juego on line y hasta el año 2011 no se le exigiera el pago de la tasa era el propio recurrente. Cuando comprobó que si no estaba al corriente de pago de los tributos no cumplía las condiciones a que estaba obligado si quería continuar con su negocio de juego on line, fue cuando procedió a su abono tardío. La Administración no ha vulnerado el principio de confianza legítima. Además, tales principios no pueden llevarse al extremo de hacerlos prevalecer sobre el **principio de legalidad**, y el hecho de que con anterioridad no hubiese satisfecho tributo...»

La aplicación de las consideraciones expuestas, consecuente con los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley, lleva al rechazo de los motivos de la demanda rectora del presente recurso jurisdiccional, al basarse este en motivos que sustancialmente idénticos a los alegados en el recurso jurisdiccional resuelto en la sentencia anotada, y al no apreciarse la concurrencia de razones que determinen la modificación de las consideraciones efectuadas en aquella sentencia.

CUARTO: Resolución del recurso jurisdiccional. Costas procesales e indicación de recursos frente a la sentencia.

- 1.- Lo expuesto conduce a la **desestimación del recurso jurisdiccional** y a la correlativa **confirmación** de las resoluciones administrativas objeto del mismo [art. 70.1 de la Ley Jurisdiccional].
- 2.- Con imposición, a la parte demandante, de las **costas procesales** causadas en esta instancia, en aplicación del art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, modificado por el art. 3.11 de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, en vigor desde 31 de octubre de 2011. Al no apreciarse que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho.
- 3.- La sentencia que ahora se pronuncia es susceptible de **recurso ordinario de casación**, por razón de la cuantía del proceso [art. 86, apartados 1 y 2 b), de la Ley Jurisdiccional, modificado por la citada Ley 37/2011].

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

- 1.- **Desestimamos el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por la representación procesal de «ELECTRAWORKS (ESPAÑA) PLC» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Cuarta - Vocalía Novena] de 18 de marzo de 2014 [R. G. 6556/12, R. G. 6577/12 y R. G. 6579/12, acumulados]. Y en consecuencia, confirmamos dicha resolución administrativa, así como las liquidaciones de recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones, a que la aquella se contrae, ya mencionadas, por ser ajustadas a Derecho.
- 2.- Con imposición, a la parte demandante, de las **costas procesales** causadas en esta instancia.
- 3.- Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse **recurso de casación** ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ