

La imposición sobre el juego en los casinos y su problemática actual en relación con las propinas

Daniel Tarroja Piera

*Abogado. Director Área Fiscal.
Crowe Legal y Tributario*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

EXTRACTO

En este trabajo nos proponemos analizar un nuevo conflicto surgido entre los operadores del juego (casinos) y las Administraciones tributarias en relación con la tasa sobre el juego y los aspectos relacionados con la delimitación del hecho imponible y la base imponible de dicha figura impositiva. Para ello, partiendo de un breve estudio de la evolución normativa en torno a la tasa sobre el juego, nos acercaremos al análisis de los elementos esenciales de este concepto tributario, para seguidamente examinar si corresponde la inclusión de las propinas que satisfacen los jugadores, como mayor importe de la base imponible de la tasa sobre el juego. Nuestro propósito es poner de manifiesto este reciente foco de conflicto entre las autoridades fiscales y los operadores del juego, en relación con las propinas que obtienen de los jugadores, comparándolo con el que ya tuvo lugar en su momento, cuando se incorporaron los importes abonados por las entradas de acceso a los casinos como mayor base imponible de la tasa sobre el juego.

Palabras clave: tasa sobre el juego; casinos de juego; hecho imponible; base imponible; propinas.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 03-10-2018

Casino gambling taxation and its current problematic with the tax treatment of the tips

Daniel Tarroja Piera

ABSTRACT

This paper is aimed to analyze a new discussion arisen between the gambling operators and the tax authorities in relation to the gambling tax and the facts related to the delimitation of the taxable event and the taxable base. Starting from a brief study of the normative evolution of the gambling tax, we will approach the analysis of the essential elements of this tax, to then examine if the tips paid by the players should be included to determine the tax base of the gambling Tax. The purpose of this paper is to highlight the recent focus of conflict between the tax authorities and the gambling operators, in relation to the tips that they obtain from the players. This new discussion will be compared to the one that already took place time ago, which ended considering that the entrance tickets paid by the players to the casinos were considered as more gambling tax taxable base.

Keywords: gambling tax; gaming casino; tax event; taxable base; tips.

Sumario

Introducción

1. Evolución normativa del sector del juego en España
2. La tasa sobre el juego en la actividad casino de juego. Delimitación del hecho imponible y la base imponible
3. Los ingresos que derivan de la actividad casino de juego
4. La problemática surgida en torno a las entradas en la actividad casinos de juego
5. La problemática surgida en torno a las propinas en la actividad casino de juego
 - 5.1. El marco normativo de las propinas en los casinos
 - 5.2. El tratamiento jurídico-laboral de las propinas
 - 5.3. El tratamiento jurídico-fiscal de las propinas en la tasa sobre el juego
 - 5.4. La posición de la Dirección General de Tributos en la reciente Consulta vinculante V3095/2017
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Tarroja Piera, D. (2018). La imposición sobre el juego en los casinos y su problemática actual en relación con las propinas. *RCyT. CEF*, 429, 77-102.

INTRODUCCIÓN

Con la llegada de la transición en España uno de los sectores que pasó de la prohibición total a una apertura paulatina, integrándose en el día a día de la sociedad, fue el sector del juego. Durante ese periodo se era consciente de que un sistema de prohibición absoluto no era la solución moralizadora pretendida en torno a la actividad del juego, puesto que la adopción de medidas tan restrictivas en países de nuestro entorno político, económico y social solo habían conllevado un aumento del juego clandestino y al establecimiento de un ambiente de inseguridad jurídica en torno a una actividad que se encontraba ampliamente aceptada por nuestra sociedad.

Con anterioridad a la despenalización prevista por 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, ya existía cierta regulación en el sector de juego, mediante el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre (de carácter preconstitucional), en el que se estableció un sistema de regulación y tributación sobre algunas actividades de juego (rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias), pero no fue hasta la llegada de la transición donde el sector vivió una gran apertura con su despenalización y con la incorporación de nuevos juegos y actividades que habían estado prohibidas y sin posibilidad de autorización por el Servicio Nacional de Loterías.

El sector del juego en España, como muchos otros sectores, no ha vivido exento de polémica, ya no solo por la propia naturaleza de la actividad desarrollada, que siempre ha sido concebida y considerada por algunos sectores como el «pecado original», sino porque siempre se ha hallado impregnada de ciertos aires de ilicitud, bien sea por una herencia de años fuera de la legalidad o por algunos rasgos o características más propios de la filmografía hollywoodiense que de la realidad.

Desde su establecimiento y a raíz de su *nomen iuris*, tasa sobre el juego, ya se plantearon problemas de adecuación al ordenamiento tributario pues la mayoría de la doctrina se cuestionó la corrección de la denominación dada por el legislador, habida cuenta de que no se correspondía con su auténtica naturaleza jurídico-tributaria dado que sus rasgos característicos son más propios de un impuesto (Banacloche Palao, 1994), o como sostiene Sánchez Galiana (1991), se podría definir de forma más acertada como una «tasa impropia».

Asimismo, el hecho de encontrarse dentro de los impuestos cedidos a las comunidades autónomas (CC. AA.), a través del singular modelo previsto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de

septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y sus modificaciones posteriores, hicieron dudar en su momento de su adecuación a nuestro ordenamiento jurídico constitucional, por la posible violación del artículo 157.1 a) de la Constitución española (CE), hasta que diferentes pronunciamientos que se produjeron tanto por parte del Tribunal Constitucional en su Sentencia número 126/1987, de 16 de julio, como del Tribunal Supremo en su Sentencia recaída el 17 de febrero de 1989, pacificaron esta cuestión¹.

Otro de los puntos de mayor conflictividad tributaria entre los diferentes operadores del sector del juego y las Administraciones tributarias encargadas de la gestión, inspección y recaudación de esta figura impositiva desde su creación es la delimitación del hecho imponible y la precisión de los elementos que deben computarse como base imponible para su correcta liquidación. En el marco que afecta a los casinos de juego, desde la entrada en vigor de la tasa sobre el juego en 1977 hasta la actualidad, se han suscitado diferentes conflictos como, por ejemplo, el ocasionado en torno a la imputación del importe de las entradas que cobran los casinos para su acceso o, más recientemente, en relación con las propinas que los jugadores efectúan al personal que desarrolla sus funciones en estos establecimientos, que premian la excelencia en la prestación del servicio realizado o simplemente constituyen un acto de generosidad hacia el crupier por parte del jugador, quien decide libremente compartir, aunque levemente, la suerte en la jugada.

La divergencia en el tratamiento que debe darse a las propinas o dádivas que recibe el personal de los establecimientos de juego representa en la actualidad el mayor motivo de conflicto entre los obligados tributarios sujetos a la tasa sobre el juego y las Administraciones tributarias autonómicas, no solo por la posible extensión del hecho imponible que trataremos de analizar en el presente estudio, sino por su trascendencia en términos de recaudación. No debemos olvidar la importancia en cifras recaudatorias de las propinas en este tipo de establecimientos, pues debe tenerse en cuenta que los ingresos que han efectuado los casinos y establecimientos con juego de casino durante el ejercicio 2016 en toda España en concepto de propinas ascienden a la cifra de 28,45 millones de euros, lo que ha supuesto un 7,63 % de los ingresos netos procedentes del juego².

¹ La posición del Tribunal Constitucional en relación con el efecto que produce la denominación de tasa sobre el juego queda claramente resuelta en su Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre, donde sostiene en su fundamento jurídico cuarto: «... sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengan sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias...». O más adelante cuando concluye: «Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de "tasa", puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico "impuesto" que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica».

² Fuente: *Memoria Anual del Juego 2016*. Dirección General de Ordenación del Juego. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2016).

1. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL SECTOR DEL JUEGO EN ESPAÑA

La primera norma que reguló y despenalizó el juego fue el mencionado Real Decreto-Ley 16/1977. En su exposición de motivos encontramos un especial hincapié en la imperiosa necesidad de su delimitación y concreción del ámbito de desarrollo de la actividad de juego, no solo por la seguridad jurídica necesaria, sino también para contribuir de forma destacada al impulso de la economía en general y del sector turístico en particular, con un peso tan significativo e importante en nuestro país.

Seguidamente, mediante los Reales Decretos 444/1977 y 682/1977, ambos de 11 de marzo, se introdujeron normas de carácter complementario a las reguladas por el Real Decreto-Ley 16/1977, por las que se estableció el marco general normativo vinculado al sector del juego y, en particular, en el artículo tercero del Real Decreto 444/1977, el de los casinos de juego. Al mismo tiempo, se dictó a través de la Orden ministerial de 1 de junio de 1977 el Reglamento Provisional de Casinos de Juego.

Consecuencia de lo anterior, el Ministerio de Hacienda dictó la Orden de 23 de junio de 1978, por la que se aprobaron las normas de adaptación al Plan General de Contabilidad (PGC) para los casinos de juego, cumpliendo con el objetivo de armonizar las notas específicas de las empresas dedicadas a la explotación de casinos con los principios y reglas del PGC, consiguiendo con ello que los citados establecimientos contabilizasen adecuadamente sus operaciones. Poco después, fue publicada la Orden ministerial de 9 de enero de 1979 por la que se aprobó el Reglamento de Casinos de Juego, en sustitución de la Orden ministerial de 1 de junio de 1977.

Pasados tres años desde su despenalización y con la experiencia adquirida se promulgó el Real Decreto-Ley 9/1980, de 26 de septiembre, sobre financiación de los ayuntamientos y tasa de juego, que permitió modificar la tarifa progresiva aplicable a los casinos de juego para adaptarla a las cifras reales de ingresos brutos obtenidos en el desarrollo de su actividad, que eran notoriamente superiores a los previstos en el Real Decreto-Ley 16/1977.

Tras su despenalización y regulación inicial, se fueron dictando sucesivas normas reglamentarias que iban modificando parcialmente las anteriores, para corregir las diferentes problemáticas surgidas tras su incorporación y adecuarlas a los cambios estructurales que se iban produciendo, entre ellos los Reales Decretos 228/1981, de 5 de febrero; 1675/1981, de 19 de junio, y 467/1983, de 16 de febrero, y también los operados por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Posteriormente, el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, desarrolló las previsiones normativas incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico por el Real Decreto-Ley 16/1977 y refundió el elenco normativo existente para poder encontrarlo en una única norma.

Paralelamente al desarrollo normativo estatal en sede del juego, es importante resaltar que, a través de la LOFCA de 1980 se establecieron los principios básicos del sistema de cesión de

tributos del Estado a las CC. AA. para garantizar su financiación, entre los cuales se preveía la posibilidad de la cesión a las CC. AA. de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de las diferentes tasas y exacciones sobre el juego. En el artículo 19 de la redacción vigente de la LOFCA, se definen las atribuciones que le son propias por cesión a las CC. AA., entre las que encontramos la determinación de exenciones, base imponible, tipo de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos³.

Por tanto, junto con las disposiciones normativas de carácter estatal, será imprescindible atender también a la legislación específica que hayan adoptado las CC. AA., habida cuenta de que la materia del juego no se encuentra entre el elenco de competencias de carácter exclusivo que tiene atribuidas el Estado a través del artículo 149.1 de la CE.

La última aparición legislativa en materia del juego se produjo con la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, debido a la irrupción de los nuevos servicios de comunicaciones electrónicas y la utilización de los servicios de juego a través de internet, que han modificado la concepción tradicional del juego presencial o *in situ*, permitiendo el juego desde cualquier punto del territorio, dando la cobertura legal a una realidad social y económica que ya estaba ampliamente implantada en el mercado español. Asimismo, la mencionada ley contiene el marco regulatorio general de los juegos de ámbito estatal.

2. LA TASA SOBRE EL JUEGO EN LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE IMPONIBLE

El elemento de mayor trascendencia en cualquier relación jurídico-tributaria es el que hace nacer la obligación de tributar y con ello el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. El artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define el hecho imponible de cualquier concepto tributario, como «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

En el ámbito de la tasa sobre el juego la definición del hecho imponible se ha mantenido inalterable desde su redacción dada por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, que estableció en su artículo tercero, apartado primero: «Constituirá el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar».

La misma definición del hecho imponible la encontramos en las redacciones dadas por los Reales Decretos 444/1977, de 11 de marzo, y 2221/1984, de 12 de diciembre, así como en las modificaciones legislativas posteriores del Real Decreto-Ley 16/1977 hasta su redacción defi-

³ Sobre esta cuestión puede verse el trabajo realizado por Hermosín Álvarez (2003), en el que se analiza cuáles son los tributos estatales sobre el juego cedidos a las CC. AA.

nitiva dada por la disposición final quinta de la Ley 13/2011, de 27 de mayo. La redacción por la que optó el legislador y que ha permanecido inmutable en el tiempo no ha estado exenta de controversias interpretativas, puesto que en el caso de la explotación de casinos de juego existen dos autorizaciones previas y necesarias para el desarrollo de la actividad, la de instalación y la de apertura y funcionamiento.

Sin embargo, no parece que con la obtención de ambas autorizaciones ya se pueda aplicar el gravamen sobre el juego, pues de una conjugación del hecho imponible con la definición de la base imponible que afecta a la tasa sobre el juego (que más adelante se analizará pormenorizadamente), resulta indispensable la celebración del juego como elemento causal del hecho imponible.

En la misma línea que acabamos de exponer se manifestó en acertadas palabras Orón Moratal (1990): «En ese momento resulta imposible la integración de los distintos aspectos del elemento objetivo del hecho imponible; el material porque aún no se ha organizado el juego; el temporal porque aún no ha llegado el último día del año natural, y el cuantitativo, porque se desconocen los ingresos obtenidos para la acumulación necesaria para la aplicación de la tarifa». Afirmación que no podemos más que suscribir y que pone de relieve, como han expresado amplios sectores de la doctrina, el desacierto del legislador en torno a la delimitación del hecho imponible en la tasa sobre el juego. Por consiguiente, resulta imprescindible que la entidad autorizada a la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar obtenga ingresos procedentes de la participación de los jugadores en las diferentes modalidades o tipologías de juego admitidos legalmente, pues de lo contrario no existirá magnitud monetaria o manifestación de riqueza gravable por la tasa sobre el juego (Ramírez Gómez, 1985).

A nuestro modo ver, parece más razonable en términos jurídicos hablar de efectiva celebración u organización para que exista el hecho imponible, pues de no ser así, la mera tenencia de ambas autorizaciones sin la celebración de ningún tipo de juego podría permitir la aplicación del gravamen, pero no tendríamos ningún tipo de magnitud monetaria o manifestación de capacidad económica sobre la cual aplicar el hecho imponible.

Siguiendo lo expuesto, una correcta definición del hecho imponible, según nuestra opinión, debería delimitar y encuadrar de forma concreta la actividad gravada por la tasa sobre el juego correspondiéndose exclusivamente con la «acción de juego», pues es en dicha acción donde se dan los elementos característicos de esta figura impositiva, esto es, la manifestación de riqueza que se produce mediante la apuesta o «acción de juego», en el desarrollo de alguna de las modalidades de juego sujetos al ámbito de aplicación de la tasa.

En relación con la base imponible, viene definida en nuestro ordenamiento jurídico tributario por el artículo 50 de la LGT que la configura como aquella «magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». Por tanto, deberemos acudir a la regulación que nos ofrece cada específica figura impositiva de nuestro ordenamiento para poder determinar específicamente cuál es la magnitud sobre la que aplicaremos la carga o gravamen.

En la tasa sobre el juego la base imponible ya fue muy claramente explicada por el artículo tercero del Real Decreto-Ley 16/1977 que la definió como, «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». Si bien se han producido múltiples correcciones y cambios legislativos en torno a la tasa sobre el juego, esta definición originaria de la base imponible ha permanecido inmutable en el tiempo.

No obstante lo anterior, deberemos completar la normativa dictada por el Estado mediante las respectivas leyes de juego autonómicas y los correspondientes reglamentos técnicos sobre casinos y otros operadores del juego, con los que las CC. AA. han delimitado definitivamente el contenido y la extensión de las exenciones, base imponible, tipo de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.

Analizando las diferentes normas de rango autonómico podemos observar como el legislador autonómico, si bien con algunos matices, se ha mantenido uniforme en cuanto a la conceptualización y definición de la base imponible que afecta la tasa sobre el juego⁴.

⁴ CC. AA. de Andalucía. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. de Aragón. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. del Principado de Asturias. Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre. «Artículo 40 [...] Se entenderá por ingresos, a efectos de aplicación de las tarifas establecidas en los apartados 2 y 3 anteriores, el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener, directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Canarias. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. de Cantabria. Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio. «Artículo 16 [...] la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. [...] En los casinos de juego, los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Castilla y León. Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre. «Artículo 29 [...] En los casinos de juego, la base imponible estará constituida por los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Castilla-La Mancha. Ley 8/2013, de 21 de noviembre. «Artículo 30. [...] En los casinos de juego y establecimientos de juegos de casino, la base imponible serán los ingresos brutos que se obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias.

No se computará en los citados ingresos la cantidad que, en su caso, se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Cataluña. Ley 25/1998, de 31 de diciembre. «Artículo 33 [...] En los casinos de juego, la base imponible está constituida por el importe de los ingresos brutos que los casinos obtienen procedentes del juego con la aplicación de las siguientes reglas: 1.º No se computa como ingreso el importe abonado por la entrada en las salas de juego».

Por tanto, podemos concluir que, el elemento que determina la sujeción al gravamen de la tasa sobre el juego en los casinos de juego, según ha establecido el legislador, son los ingresos brutos procedentes de la actividad del juego, entendiendo como ingresos brutos, aquellas cantidades que los jugadores destinan a la participación en el juego deducidas los importes pagados por la entidad en concepto de premio.

A nuestro modo ver, la definición ofrecida por el legislador en relación con la base imponible se asemeja más a la que debería ser la propia definición del hecho imponible, habida cuenta de que se podría concretar en mayor medida la magnitud dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible. Un término que mejor se adecuaría a lo que se grava en la práctica es el margen bruto del juego, pues el margen bruto en cualquier actividad es el equivalente a los ingresos menos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos, o expresado en estrictos términos de juego, los importes derivados de las apuestas que efectúan los jugadores (acción de juego), deducidos los importes pagados en concepto de premio por la entidad.

CC. AA. de Extremadura. Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril. «Artículo 53. Base imponible [...] la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos [...] En los casinos de juego, los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Galicia. Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio. «Artículo 20. [...] La base imponible de la tasa será la siguiente [...] En el caso del juego en casinos o del juego de lotería instantánea electrónica, vendrá constituida por la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores o a las jugadoras por sus ganancias».

CC. AA. de las Illes Balears. Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio. «Artículo 62. [...] En el caso del juego en casinos o del juego de lotería instantánea electrónica, constituirán la base imponible los ingresos brutos obtenidos por los sujetos pasivos. Se entiende por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cuantías que satisfagan los jugadores por las ganancias».

CC. AA. de La Rioja. Ley 10/2017, de 27 de octubre. «Artículo 63. [...] Casinos de juego: La base imponible estará constituida por el importe de los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Tendrán la consideración de ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores en concepto de premios. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

Comunidad de Madrid. Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre. «Artículo 40. [...] La base imponible estará constituida por el importe de los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego. A tal efecto, tendrá la consideración de ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos por el casino de las actividades de juego y las cantidades pagadas a los jugadores en concepto de premio».

CC. AA. de la Región de Murcia. Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre. «Artículo 10. [...] Base imponible [...] Por regla general la base imponible de la tasa estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. [...] En los casinos de juego los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

Comunidad Valenciana. No ha ejercido su competencia al respecto.

3. LOS INGRESOS QUE DERIVAN DE LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO

Como hemos visto en el apartado anterior, desde la perspectiva de la delimitación de los elementos que integran la base imponible, tanto la normativa estatal como las autonómicas, coinciden en que el elemento nuclear que la configura son los ingresos brutos obtenidos procedentes del juego.

Las empresas y, en particular, los casinos de juego pueden realizar operaciones de muy diversa índole, algunas con carácter habitual y directamente relacionadas con su objeto social, otras que se producen de forma excepcional, pero todas con la finalidad de generar los correspondientes ingresos en la entidad, que se erigen en el sustento de la explotación del negocio.

La normativa contable define los ingresos que obtienen las entidades dedicadas al tráfico mercantil, a los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos que dan como resultado a aumentos de patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa, como las ganancias que cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades llevadas a cabo por la empresa, tal y como se desprende del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros adoptado por el International Accounting Standards Board, que fue incluido en la primera parte del PGC aprobado en 2007 que tuvo como principal objetivo aproximar nuestro ordenamiento contable a la regulación internacional.

Para poder atender a un análisis correcto del alcance y conceptualización de los ingresos que obtienen los casinos de juego, resulta imprescindible el estudio de la Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de junio de 1978, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las sociedades de casinos de juego, que efectúa una regulación de la contabilidad que deben llevar las empresas titulares de los citados establecimientos. Si bien hace casi cuatro décadas desde su aprobación, debemos tener en cuenta que la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, manifiesta que se seguirán aplicando las adaptaciones específicas para cada sector, en todo aquello que no se oponga al PGC.

Tal y como se expone en la introducción de la orden, la motivación de la misma se sustenta en la necesidad de adaptar las cuentas del PGC para que puedan ser utilizadas de forma específica para la actividad desarrollada por las empresas titulares de casinos de juego. Uno de los elementos que ya advirtió el propio Instituto de Planificación Contable cuando redactó las normas de adaptación del PGC a las empresas que explotan casinos de juego fue su complejidad debido a las variadas actividades que se desarrollan en los establecimientos, pues estas empresas deben prestar alguna serie de servicios de carácter obligatorio (bar, restaurante, salas de espectáculos...) y otros de carácter facultativo, que no guardan relación directa con la actividad de juego.

Del análisis de la orden podemos observar como en la segunda parte de la misma se desarrollan las definiciones y relaciones contables que afectan de forma específica a esa actividad. En relación con la delimitación contable del concepto «ingresos» viene recogida de acuerdo con las

normas del PGC en el grupo 7 y según la orden, quedarán incluidas en este grupo las «Ventas e ingresos por naturaleza. Enajenación de bienes, prestación de servicios y actividades de juego, que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también, clasificados por naturaleza, los demás ingresos considerados como de la explotación».

A su vez, la clasificación contable prevista por la orden ministerial elaborada por el Instituto de Planificación Contable divide el grupo 7 en varios subgrupos según la naturaleza del ingreso. Los subgrupos previstos por el PGC específico de casinos de juego pretenden diferenciar los ingresos obtenidos por el establecimiento, atendiendo a la procedencia de los mismos según sean:

- Ingresos de la explotación del juego (subgrupo 70).

Está integrado por la cuenta contable número 700, en la que se registran las entradas en las salas de juego.

La número 701, que recoge el producto bruto de los juegos. Esta cuenta se divide a su vez en diferentes subcuentas contables, para que cada tipología de juego desarrollado por la entidad quede independientemente registrada (ej.: 7010 Juegos de Contrapartida / 70100 Bola / 70101 Ruleta / 70102 Ruleta Americana... / 7011 Juegos de círculo / 70110 Baccara / ...). En esta cuenta se contabilizarán los ingresos brutos procedentes de los distintos juegos, incluida la tasa sobre el juego.

Por último, la número 702 en la que se anotan las ganancias de los jugadores y según establece la orden, en esta cuenta se registran los pagos satisfechos a los jugadores por su participación en los distintos juegos con saldo deudor.

- Ingresos de explotaciones complementarias (subgrupo 72).

En este subgrupo se registran los ingresos que provienen de otras actividades que puede desarrollar la entidad casino de juego en el establecimiento, pero que no están vinculadas a la actividad de juego. (ej.: 720 Bar y Restaurante / 721 Salas de Fiesta y Conciertos / 722 Salas de Teatro y Cinema / ...).

- Ingresos accesorios de la explotación (subgrupo 73).

En este subgrupo se registran los ingresos que obtiene la entidad de forma accesoria. Se recogen en el presente subgrupo los ingresos más diversos como pueden ser los obtenidos por la prestación de servicios al personal de la empresa (730), los que derivan de la cesión en explotación de propiedad industrial (731), arrendamientos (738) y los obtenidos por las propinas (739).

- Los demás subgrupos que se recogen en el grupo 7 siguen el mismo orden y definición que los previstos en el PGC (ej.: subgrupo 74 Ingresos Financieros / subgrupo 75 Subvenciones a la Explotación / ...).

En la desagregación de los subgrupos expuesta, se aprecia con mayor claridad la voluntad expresada por el Instituto de Planificación Contable en la introducción de la Orden Ministerial

de 1978 cuando asevera que «la contabilidad de las empresas titulares de casinos de juego es, sin duda, muy compleja, ya que son muy variadas las actividades de las mismas», pero que en cualquier caso «el cuadro contable que se presenta es coherente y permite registrar con la máxima claridad las distintas fases de los diversos componentes del proceso de circulación de valores».

Posteriormente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), órgano que tiene como misión fundamental ejercer la función supervisora en materia de auditoría de cuentas y contabilidad (entre otras funciones), publicó en marzo de 2001, en el Boletín del Instituto de Contabilidad número 45, una respuesta a la consulta 1 planteada por una entidad, con relación a la determinación del importe neto de la cifra de negocios en las sociedades que explotan salas de juego. En concreto, la entidad planteaba la consulta al ICAC sobre la contabilización de las operaciones surgidas en la actividad explotación de salas de bingo, cuestionando si les resultaba de aplicación las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades Casinos de Juego, aprobado por la Orden Ministerial de 23 de junio de 1978.

El ICAC resolvió la consulta planteada por la entidad, efectuando una única objeción en torno a las normas contenidas en la orden respecto de la contabilización en la cuenta «702. Ganancias de los jugadores». La Orden de 1978 establecía acerca de esa cuenta «que la misma tendría siempre saldo deudor, figurando en una partida con signo negativo en el haber del modelo de cuenta de resultados», pero el ICAC se planteó su adecuación con el modelo contable introducido en nuestro ordenamiento tras la reforma de 1989, concluyendo que resultaba de aplicación directa la Resolución de 16 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se fijaron los criterios generales para la determinación del importe neto de la cifra de negocios, en la que se estableció que las reducciones en la cifra de negocios deben ser partidas de naturaleza similar, pero de signo contrario a aquellas que representan la corriente de ingresos de la actividad ordinaria de la empresa, como, por ejemplo, los descuentos y devoluciones que van asociados a las ventas.

El ICAC concluyó que los premios que otorgan las salas de juego, bien sean bingos o casino de juego, no comparten esa misma naturaleza, antes al contrario, responden a un gasto típico para poder obtener los ingresos propios de la actividad y, por ello, efectuó un cambio de criterio en torno a la forma de registrar contablemente los premios pagados a los jugadores, considerando que debían incluirse en una partida del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte de los beneficios o pérdidas de la explotación, y así poder reflejar con mayor claridad que «la cifra de negocios represente el importe de los ingresos obtenidos por la sociedad».

De todo lo expuesto se desprende, en primer lugar, que la Orden ministerial de 23 de junio de 1978, sobre Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades de Casinos de Juego, establece que los ingresos que obtengan los casinos de juego en el desarrollo de su actividad deberán clasificarse contablemente en función del origen y naturaleza de los mismos, según sean ingresos brutos propios de la explotación del juego, ingresos de explotaciones complementarias (donde se recogerán las otras actividades que puedan desarrollar la entidad) o ingresos accesorios a la explotación y de otra naturaleza. En segundo lugar, que la citada orden sigue manteniendo plena vigencia y a ella deberemos acudir para poder determinar correcta-

mente el concepto ingresos que derivan de la actividad de juego. Por último, el único pronunciamiento que ha efectuado el ICAC en torno a la adecuación de estas Normas de adaptación fue en marzo de 2001, considerando que solamente se debían modificar los aspectos relativos a la contabilización de las ganancias de los jugadores para adecuarlo al tratamiento contable operado por la reforma de 1989.

4. LA PROBLEMÁTICA SURGIDA EN TORNO A LAS ENTRADAS EN LA ACTIVIDAD CASINOS DE JUEGO

La conflictividad en el ordenamiento jurídico tributario forma parte, *per se*, de su propia naturaleza, bien sea por la complejidad y continuo cambio de la normativa tributaria, o bien por la generalización del sistema de autoliquidación de la mayoría de los tributos, que conlleva la posterior comprobación por parte de las Administraciones tributarias, a quien les corresponde determinar la corrección de las actuaciones llevadas a cabo por el obligado tributario.

La tasa sobre el juego no ha vivido exenta de esta conflictividad y ya en los albores de su implementación se suscitó una problemática en torno a los importes que los usuarios de las instalaciones de los casinos de juego abonaban por su acceso. La problemática vino originada porque, a través del artículo 4 del Real Decreto 682/1977, de 11 de marzo, por el que se dictan normas para la gestión, inspección y recaudación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, se modificó y amplió la definición de la base imponible dada por el Real Decreto-Ley 16/1977, añadiendo a los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego «la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

La solución a la controversia que se originó tuvo en el presente caso una contundente respuesta por parte de los tribunales. El legislador había incurrido en un grave error, pues por vía reglamentaria había extendido y ampliado los elementos que integran la base imponible y, como es sabido, en el ámbito tributario opera el principio de reserva de ley, por lo que cualquier modificación de esa trascendencia debía venir de la mano de una norma con rango legal.

Circunscrita la problemática a una cuestión de técnica o metodología legislativa, habida cuenta de que la ilegalidad del precepto contenido en el citado Real Decreto 682/1977 excedió por vía reglamentaria un elemento esencial del tributo, quedando de manifiesto la infracción del principio de reserva de ley, fue el propio legislador quien retomó la primitiva redacción del Real Decreto-Ley 16/1977, a través del Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, que derogó el Real Decreto 682/1977, estableciendo en su artículo quinto de forma expresa que no se computarían en los ingresos brutos aquellas cantidades satisfechas por la entrada en las salas de juego.

Con la solución ofrecida por el legislador, fueron numerosos los pronunciamientos de los tribunales que anularon las liquidaciones efectuadas por las Administraciones tributarias autonómicas, en las que se habían incorporado los importes correspondientes a las entradas como

mayor base imponible, habida cuenta de su manifiesta nulidad. La más destacable de todas (por ser la primera de ellas) fue la dictada en fecha 28 de mayo de 1987 (NFJ000288) por el Tribunal Supremo, en la que el tribunal sentenció que «tal interpretación no es la correcta y por vía reglamentaria, obviamente inadecuada e insuficiente, amplía el ámbito objetivo y funcional de la tasa [...] significa lisa y llanamente, extender más que analógica, arbitrariamente los estrictos límites del hecho imponible, con infracción patente de la prohibición de tal metodología aplicativa contenida en el artículo 24 de la Ley General Tributaria»⁵.

Aislando la cuestión relativa a la vulneración del principio de reserva de ley que opera en el orden tributario y la notoria errata cometida por el legislador, parecería razonable que los importes que se abonen para el acceso a las salas de juego queden comprendidos en el hecho imponible de la tasa sobre el juego, pues están directamente vinculados a la celebración u organización del juego y, de una lectura conjugada del hecho imponible y la base imponible contenidos en el Real Decreto-Ley 16/1977 con la normativa de carácter contable prevista en la Orden ministerial de 23 de junio de 1978, en la que se consideran las cantidades que se obtienen por las entradas como ingresos de la explotación del juego, podría considerarse un planteamiento jurídicamente sostenible.

Pero nada más lejos de la realidad, ese planteamiento fue descartado por los propios tribunales, quienes delimitaron con extrema claridad el ámbito de afectación de la tasa sobre el juego. La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987 sostuvo que «la norma legal reguladora alude con claridad y precisión al juego como elemento causal del hecho imponible y, en perfecta correlación, la base ha de quedar integrada por los ingresos brutos procedentes de ese juego y de su participación en él, con una vinculación directa. La actividad gravada y su reflejo monetario han de coincidir en todo su perímetro. Están excluidas, pues, cualesquiera otras cantidades percibidas de los clientes como contraprestación de otros servicios (entrada local, consumiciones en el bar o restaurante, venta de tabaco y tantas otras). Tales prestaciones accesorias no son juego ni están comprendidas en la autorización administrativa para este ni, en definitiva, conforman la actividad peculiar de los casinos», fijando de este modo lo que denominamos en el presente artículo como «acción de juego», como el elemento nuclear que grava la figura impositiva de la tasa sobre el juego.

La solución que proporcionaron los tribunales en el presente conflicto no solo permitió poner de manifiesto los efectos jurídicos que implica la vulneración del principio de reserva de ley en el ordenamiento tributario, sino que también proporcionó la delimitación concreta del hecho y de la base imponible en la tasa sobre el juego estableciendo una consolidada jurisprudencia al respecto por parte del Tribunal Supremo.

⁵ La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987 fue la primera que resolvió ese conflicto, pero el criterio del tribunal se mantuvo inquebrantable en todos sus pronunciamientos posteriores, haciendo siempre referencia explícita a la STS de 28 de mayo de 1987, entre las que encontramos las siguientes SSTS de 29 de abril de 1988, de 25 de mayo de 1989, de 22 de febrero de 1990, de 26 de enero de 1994 y de 18 de diciembre de 1997.

5. LA PROBLEMÁTICA SURGIDA EN TORNO A LAS PROPINAS EN LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO

Recientemente se ha abierto un nuevo foco de conflicto entre las Administraciones tributarias autonómicas y los operadores del juego, que encuentra su origen en el tratamiento fiscal que corresponde a las propinas que perciben las entidades casinos de juego en el desarrollo de las actividades que le son propias.

En el presente caso, la disputa se circunscribe a si deben incluirse las propinas que reciben los casinos de juego en la base imponible de la liquidación de la tasa sobre el juego, o si, por el contrario, las propinas deben excluirse como elemento cuantificador de la base imponible y, por tanto, sometido a tributación.

Previo al análisis de la problemática descrita, resulta necesario desglosar diferentes aspectos que explican los motivos de la divergencia en el tratamiento sobre las propinas en sede de la tasa sobre el juego, y que van desde su regulación normativa, que se caracteriza por su especificidad y singularidad, pasando por su diferente tratamiento bien se analice desde una óptica laboral o fiscal.

5.1. EL MARCO NORMATIVO DE LAS PROPINAS EN LOS CASINOS

El marco normativo que regula las propinas en los casinos de juego encontró inicialmente una regulación muy detallada por parte del legislador en la Orden ministerial de 9 de enero de 1979, por la que se aprueba el Reglamento de casinos de juego, en la que se estableció la prohibición expresa tanto al director de juego, los subdirectores y a los miembros del Comité de Dirección de la posibilidad de participar en el tronco de propinas que define la propia orden y, al personal de juego, la posibilidad de solicitar propinas a los jugadores o de aceptarlas a título personal, tal y como establece el artículo 28 del Reglamento de casinos de juego.

El propio artículo 28 del reglamento establece que, en caso de entrega de propinas por parte de los jugadores, estas deberán ser depositadas con carácter inmediato en las cajas de seguridad que constan en las mesas de forma exclusiva para la recaudación de las propinas, así como en las cajas de propinas que podrán ser instaladas tanto en los departamentos de recepción como en el de caja de cambio. Todos los importes recaudados en concepto de propinas se contabilizarán al finalizar la jornada y se anotarán diariamente tanto en un libro específico de registro, como en una cuenta contable especial destinada a tal efecto.

Por último, uno de los elementos que más caracterizan la regulación normativa de las propinas en el sector de los casinos de juego se corresponde con lo previsto por el apartado cuarto y siguientes del artículo 28 del Reglamento de casinos, que establece que la distribución del denominado tronco de propinas entre la entidad y los trabajadores deberá ser comunicado a la autoridad sobre materia del juego competente, así como cualquier modificación que se efectúe en su distribución y, asimismo, se establece que con cargo al tronco de propinas habrían de abonarse

necesariamente conceptos vinculados a los empleados, como son sus salarios, cuotas de la Seguridad Social u otros servicios sociales en favor del indicado personal.

Esta previsión normativa determina que la entidad no tenga libre disposición sobre los importes recaudados en concepto de propinas, puesto que normativamente se establece la obligación de que los mismos vayan destinados a retribuir a los trabajadores de forma directa mediante un incremento salarial o mediante el abono de las cuotas de la Seguridad Social u otros servicios sociales.

Entre los motivos por los que se optó por una regulación tan detallada, debemos contemplar, por un lado, las influencias recibidas en el tratamiento de las propinas tanto en el orden socioeconómico (Voinin, 1931), como por la ordenación del juego existente en la República francesa, quien como país vecino y en el que el juego ya llevaba tiempo despenalizado, había optado por aceptar las propinas vinculadas a la actividad de juego como un uso y costumbre fuertemente arraigado en el sector (Javillier, 1996), a diferencia de otros países de nuestro entorno como el Reino Unido, donde la posibilidad de dar propinas a los empleados de los casinos no se permitió legalmente hasta el año 2005⁶.

Por otro lado, al tratarse de un sector que no ha vivido nunca exento del intento de engaño o de cierta malicia, la regulación exhaustiva sobre la entrega de cantidades en concepto de propinas o dádivas resultaba absolutamente necesaria para eludir manifiestas picarescas entre jugadores y personal trabajador de los establecimientos que operan en el sector del juego, pretendiendo de este modo evitar que se produjesen situaciones que perturbasen el normal desarrollo de la actividad. Pues de lo contrario, bajo la apariencia de la entrega de una propina o gratificación a un crupier que reparte las cartas en una mesa, se podría estar escondiendo la recompensa o el cobro por una alteración en la ordenación y normal desarrollo del juego, que solamente beneficiase a aquel que ha premiado al trabajador de la entidad de forma exclusiva.

Es fácilmente apreciable que la solución técnica por la que se optó entraña diferencias sustanciales en relación con la regulación y conceptualización de las propinas en otros sectores como puede ser la hostelería o la restauración, en los que la entrega de una propina también goza de un estatus de uso y costumbre fuertemente arraigado, pero en los que el legislador no ha ejercido un ánimo de control sobre su recaudación o sobre su distribución entre los empleados, quedando, por tanto, fuera del control de las Administraciones tributarias.

5.2. EL TRATAMIENTO JURÍDICO-LABORAL DE LAS PROPINAS

En la esfera laboral la problemática derivada de la conceptualización de las propinas no ha sido menor. La disyuntiva en torno al tratamiento jurídico que debe darse a aquellas cantidades

⁶ Las propinas son aceptadas en los casinos del Reino Unido tras la reforma operada por la UK Gambling Act de 2005: <www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/19/contents>. Antes de la reforma, la entrega de propinas a los trabajadores de los casinos no estaba permitida.

que se entregan de forma directa o indirecta al empleado de una empresa en desarrollo de su actividad y como gratificación o reconocimiento al servicio prestado también ha planteado grandes controversias en el orden social sobre el alcance de las mismas y sobre los derechos adquiridos por parte de los trabajadores receptores de las mismas.

La primera cuestión que se suscita es la consideración que deban darse a estas cantidades que reciben los trabajadores, pues si bien son generadas en el marco de la relación laboral, proceden del cliente que percibe la prestación del servicio y no del empleador. Esto supone que, de acuerdo con la definición legal de salario, las propinas o dádivas quedan excluidas de la contraprestación recibida por el trabajador por los servicios prestados, aunque se perciban como consecuencia de la relación laboral, pues provienen de la voluntariedad del cliente, y sus notas características son la aleatoriedad en su montante y, sobre todo, su ajenidad respecto a las partes que conciertan la relación laboral⁷.

En relación con las propinas, se detecta ya *ab initio*, una primera cuestión sobre si deben ser consideradas a efectos jurídico-laborales como un concepto salarial y, por tanto, que deriva de la prestación de trabajo efectivo que realiza el empleado o, por el contrario, un concepto extrasalarial que no genera en el trabajador ningún derecho adquirido a efectos de la base de cotización a la Seguridad Social, no computa a efectos de indemnizaciones por despido o no generan ninguna expectativa de cobro o suponen un derecho adquirido entre otras.

La Sala Cuarta del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas sentencias estableciendo una consolidada jurisprudencia sobre la consideración que deben tener las cantidades entregadas en concepto de propina tanto para el personal como para la entidad, entre las que debemos destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 1986 o posteriormente la de 23 de mayo de 1991⁸.

En relación con la primera de las citadas sentencias, el Tribunal Supremo estableció que «el salario es la contraprestación pecuniaria o especie que ha de abonar el empresario al trabajador por su tarea y que no han de tener consideración salarial las propinas procedentes de los jugadores que no son contraprestación de trabajo correlativas al beneficio que obtiene el empresario por hacer suyo el resultado, y que no están obligados a pagar, sino que provienen de los clientes que la realizan por liberalidad, en razón de los servicios prestados al donante o mejor impelidos a ellos por un uso social que les hace regalarlas cuando ganan, sin obligación alguna jurídica de su abono, más estando su práctica totalmente consolidada», o más adelante en la misma sentencia manifestó que «el dato de que no se den individualmente a los trabajadores en el casino, sino que formen con ellos un "tronco" controlado diariamente a través de caja con las firmas de los trabajadores, que constatan su importe dándose publicidad a los datos, y la circunstancia de que sea la

⁷ Sobre esta cuestión puede consultarse el artículo publicado por Sedano Almiñana (2016).

⁸ Esta línea jurisprudencial consolidada se puede apreciar también en las SSTs de 7 y 10 de julio de 1986, de 10 de noviembre de 1986, de 19 de febrero de 1987, de 20 de mayo de 1987 y de 25 de octubre de 1989, entre otras.

empresa la que recoja y distribuya las propinas según el sistema de puntos pactado, no cambia la naturaleza de la propina convirtiéndola en percepción salarial, dado su origen –del cliente– que no es fija en su cuantía ni periódica en su vencimiento, ni se abona como se ha dicho en razón de la cantidad y calidad de trabajo».

En la Sentencia de 23 de mayo de 1991, el Tribunal Supremo puntualizó, en relación con la distribución del tronco de propinas y partiendo de las bases sentadas por las Sentencias de 1 de marzo de 1986 y de 7 de julio de 1986, que «aunque también se financian con cargo a las propinas, sí tienen, por el contrario, la consideración de salarios, de acuerdo con el criterio jurisprudencial de referencia, las cantidades que, como retribuciones garantizadas o como remuneraciones del resto del personal se pagan por la empresa con tal carácter. La parte del fondo de propinas destinada a estas finalidades actúa, así como un ingreso del empresario, que es quien dispone sobre el mismo dedicándolo, con valor liberatorio para él, al cumplimiento de las obligaciones salariales que menciona el Reglamento de casinos y lo mismo sucede con las que se destinan al pago de otras obligaciones de la empresa como cotizaciones de la Seguridad Social o atenciones y servicios sociales. Todas estas cantidades en cuanto se afectan a cubrir gastos de la empresa se convierten en ingresos de la misma, aunque patrimonialmente tengan previsto un régimen especial en atención a la finalidad a la que están dedicadas y aunque, a efectos de control, se aplique una contabilidad independiente a través de la cuenta especial que menciona el artículo 28.3 de la Orden de 9 de enero de 1979. La afectación especial determina un régimen también especial de contabilización y una disponibilidad limitada, pero no cabe sostener que estas cantidades destinadas al abono de gastos empresariales pase directamente de los clientes a los trabajadores, pues algunas de ellas no se perciben por estos y otras lo son, pero como salarios pagados por la empresa. Solo en la participación en el tronco de propinas se mantiene, según la doctrina de esta Sala, esa relación directa entre la liberalidad del cliente y el ingreso del trabajador».

Desde la vertiente laboral, y tras el análisis de la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, todo parece indicar que la única parte de las propinas que podría considerarse como un ingreso empresarial es la que se corresponde con la parte del tronco de propinas que la entidad destina a cubrir las obligaciones de la empresa en relación con los trabajadores de la misma, bien sea para el pago de las cotizaciones de la Seguridad Social de los trabajadores u otros servicios sociales. Pero tal y como determina el Tribunal Supremo, aunque pueda considerarse un ingreso empresarial, la empresa tiene una disponibilidad limitada, habida cuenta de que esta parte del tronco de propinas tiene previsto un régimen especial y la entidad viene obligada a que su destino sean las finalidades determinadas por la normativa reguladora.

Por el contrario, en aquella parte del tronco de propinas que la normativa prevé que directamente se abone a los trabajadores como complemento salarial, sí encontraríamos la relación directa entre liberalidad del cliente y el ingreso del trabajador, donde se aprecia con mayor claridad, que si bien constituye un ingreso empresarial, su destino es el cumplimiento de las obligaciones salariales que menciona el Reglamento de los casinos y que se detallan en los convenios laborales del sector y solo tendrá efectos liberatorios para la entidad en cuanto cumplan el destino previsto por la normativa de referencia.

5.3. EL TRATAMIENTO JURÍDICO-FISCAL DE LAS PROPINAS EN LA TASA SOBRE EL JUEGO

Una vez analizada la regulación normativa que afecta a las propinas y su conceptualización en el ámbito de la tasa sobre el juego, así como su tratamiento en el ámbito laboral, conviene analizar los motivos sobre los que se fundamentan las regularizaciones en sede de la tasa sobre el juego que están efectuando algunas Administraciones tributarias autonómicas, en las que incorporan las propinas como mayor base imponible a efectos de determinación de la cuota tributaria.

El conflicto que se ha puesto de manifiesto entre los casinos de juego y algunas Administraciones tributarias autonómicas trae causa de las Sentencias dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha 6 de septiembre de 2001 y la posterior de 24 de enero de 2012, que mantienen una línea no del todo coincidente, con relación al carácter de ingreso empresarial o no de las propinas, con las sentencias dictadas por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo⁹.

La Sentencia de 6 de septiembre de 2001 tiene su origen en el recurso interpuesto por los trabajadores de un casino de juego contra las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el concepto tributario impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el que se planteó su consideración como donación o rendimiento del trabajo, así como las retenciones que debía efectuar la entidad. En esta sentencia el Tribunal Supremo confirmó el criterio de la AEAT con respecto a su consideración como rendimiento del trabajo, desestimando los argumentos de los trabajadores que pretendían calificarlo como un donativo o liberalidad y, por tanto, no sujeto a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La sentencia, en definitiva, viene a confirmar que las propinas en el sector de casinos de juego, con base en su regulación normativa, no pueden considerarse como una donación que vaya directamente al trabajador porque «el jugador que va a un casino a jugar [...] va en busca de suerte, pero a diferencia de otras actividades en las que el cliente demanda algún bien o servicio y la empresa se lo entrega o presta, en el juego todo depende del azar y por ello, como una costumbre arraigada en el jugador, cuando tiene suerte, responde con una "propina", que es una recompensa al azar, propina que no puede ser exclusiva del "croupier", por la sencilla razón de que en dicha jugada la suerte ha favorecido al cliente, pero ha perjudicado al casino...». Y más adelante reafirmó que «en la actividad de juego la causa de la propina es sustancialmente dar la "suerte" al cliente, hacerle ganar en el juego, lo cual implica una paradójica contraposición, porque cuando gana el cliente, la empresa pierde por ello el Reglamento de los casinos, con toda lógica, establece que las propinas son de la empresa, pues sería absurdo que fuera de los empleados, en contra de su propio beneficio. No hay, pues, liberalidad ni donación remuneratoria (art. 619 del Código Civil), sino una actividad peculiar como es el juego, regulado, por muy diversas razones,

⁹ En este sentido De Val Arnal (2012) pone de manifiesto que: «La construcción de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de septiembre de 2001, que considera a la propina como una donación, pero cuyo destinatario es el casino (la empresa) es una falacia jurídica».

con toda minuciosidad, en el cual las propinas que los clientes entregan a los "croupiers" y a los demás empleados son ingresos de la empresa, la cual parte de las mismas la satisface a sus empleados como un rendimiento de trabajo personal».

La Sentencia de 24 de enero de 2012 tiene su origen en el recurso de casación planteado por un sindicato de trabajadores del sector de la hostelería y turismo contra el Reglamento de casinos aprobado por una comunidad autónoma, por cuanto a juicio del sindicato la regulación del destino de las propinas efectuado en el reglamento aprobado era contrario a Derecho.

En la presente sentencia, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, efectuando una tarea de conciliación entre los diferentes pronunciamientos efectuados por el propio Tribunal Supremo en anteriores sentencias, admite que de acuerdo a la regulación normativa del sector casino de juego, la propina recibe un tratamiento específico y diferencial «lo que deriva en que la propina, se considere, en todo o en parte, como ingreso del propio casino».

Con base en las afirmaciones efectuadas por las citadas sentencias del Tribunal Supremo, que sostienen el tratamiento específico y diferencial de las propinas en el sector de los casinos de juego, algunas Administraciones tributarias autonómicas han aprovechado para extender el hecho imponible y la forma de determinación de la base imponible en la tasa sobre el juego, para incorporar los ingresos derivados de las propinas de los jugadores como mayor ingreso derivado del juego sometido a gravamen.

Tal y como se ha desarrollado en los puntos anteriores, la base imponible de la tasa sobre el juego viene determinada por «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». La finalidad del precepto es clara, la base imponible vendrá determinada por aquellas cantidades que los operadores del juego obtengan procedentes de la actividad de juego, deducidos los importes destinados al pago de los premios derivados de la acción de juego.

A nuestro modo de ver, que pueda considerarse a efectos laborales que la parte del tronco de propinas que se destinan a la retribución de elementos como la Seguridad Social de los trabajadores de los casinos de juego pueda constituir un ingreso empresarial, no habilita a la Administración tributaria para que pueda sostener que el mismo suponga un ingreso que deba incorporarse como mayor base imponible de la tasa sobre el juego y, por tanto, sometida a gravamen.

Sostener esta posición con base en las citadas sentencias, de entrada, constituye una analogía que, no solo está proscrita y vedada en el ordenamiento jurídico tributario, sino que conlleva un error de tratamiento y conceptualización sobre lo que debe considerarse como un ingreso derivado del juego y que, como tal, constituye el auténtico hecho imponible que grava la tasa sobre el juego.

Es evidente que ni las referidas sentencias se pronuncian en el marco del concepto tributario de la tasa sobre el juego, ni tampoco lo hacen de forma específica, respecto de la inclusión de las propinas en la base imponible de esta, o que las mismas puedan ser consideradas directamente

como subsumibles en el hecho imponible de la tasa. La analogía interpretativa que llevan a cabo las Administraciones tributarias autonómicas en el presente caso, justificando la inclusión de las propinas en la base imponible de la tasa, sobre la afirmación literal que efectúa la citada Sentencia de 24 de enero de 2012, «que la propina, se considere, en todo o en parte, como ingreso del propio casino», se revela no solo obvia, sino que además vulnera de forma clara el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues se llegaría a diferentes resultados de tratamiento fiscal, exclusivamente, en función del interés recaudatorio.

Si bien es cierto que en el presente asunto se produce una mezcolanza de conceptos jurídicos fiscales, laborales y contables, que afectan al tratamiento que deben recibir las propinas en función del ámbito o prisma desde el que se analice, no lo es menos que la delimitación del hecho imponible y de la base imponible en la tasa sobre el juego se concreta en la acción de juego, acción que se inicia con la apuesta que efectúan los jugadores al iniciarse el juego correspondiente y que finaliza con el pago del premio correspondiente por parte de la entidad, en caso de que hayan sido afortunados, o con la pérdida de la cantidad destinada a la apuesta en caso de que su jugada no haya sido agraciada.

Esta es la auténtica naturaleza y motivación del hecho imponible que pretende someter a gravamen una acción concreta que se pone de manifiesto cuando se efectúa una apuesta en alguno de los juegos que desarrollan en los casinos de juego; cualquier otra interpretación extensiva que pretenda agregar o añadir componentes a dicha acción, supone lisa y llanamente extender, al margen de la voluntad del legislador, el hecho imponible y los elementos integradores de la base imponible en la tasa sobre el juego.

5.4. LA POSICIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN LA RECIENTE CONSULTA VINCULANTE V3095/2017

Recientemente se ha publicado la Consulta vinculante V3095/2017, de 29 de noviembre, en la que la Dirección General de Tributos (DGT) ha evacuado respuesta a la consulta planteada por una entidad que desarrolla la actividad de casino de juego y se ha cuestionado el tratamiento fiscal que corresponde a las propinas que entregan los jugadores tanto en sede de la tasa sobre el juego, como del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre el valor añadido y, finalmente, del impuesto sobre actividades económicas.

La DGT efectúa un breve, pero conciso análisis, en relación con la consulta planteada por la entidad, sobre el tratamiento fiscal de las propinas, en el que pone de manifiesto que de acuerdo con la definición del hecho imponible previsto por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, así como de la delimitación de la base de la imponible de la tasa sobre el juego y de las interpretaciones que ha efectuado el Tribunal Supremo sobre su alcance y definición.

Según la DGT, la base imponible debe vincularse estrictamente con la participación en el juego y, por ende, todas aquellas cantidades, aun produciéndose en el contexto del juego, como

las propinas, no deben ser consideradas como elemento a integrar en la base imponible de la tasa sobre el juego, pues no comportan una participación en el mismo. Para la DGT, el elemento nuclear que determina la afectación por la tasa sobre el juego deriva del hecho de que las cantidades sean destinadas a la participación en la acción de juego, pues, de lo contrario, quedan excluidas de la base imponible de la tasa sobre el juego.

6. CONCLUSIONES

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, un primer punto que debe ponerse de relieve es la necesaria revisión por parte del legislador de los elementos que integran este tributo, empezando por su propia denominación (tasa), que se mantiene desde sus orígenes y nos evoca a su tratamiento preconstitucional, cuando ciertamente era necesaria la autorización por parte del Servicio Nacional de Loterías y su conceptualización era propiamente la de una tasa.

Actualmente, tras 40 años desde su aprobación inicial y en adecuación a nuestro sistema tributario, es evidente que tanto la doctrina como la jurisprudencia de los tribunales (baste por todos las sentencias del Tribunal Constitucional citadas en el presente estudio) coinciden de forma unánime en considerarlo un impuesto, esperando aun a día de hoy a que el legislador recoja el guante.

En esta aproximación al sector de los casinos de juego y, en concreto, al tratamiento fiscal que corresponde a las propinas, otro de los aspectos que más destaca es la detallada regulación existente sobre su registro, cómputo y distribución, a diferencia de otros sectores como la hostelería en el que las propinas se encuentran también ampliamente arraigadas como un uso y costumbre, pero por el contrario no gozan del mismo nivel de control establecido por el legislador.

Parece razonable que ante la posibilidad de que puedan producirse eventuales picarescas entre los jugadores y los crupieres, el legislador optase ya, *ab initio*, por una detallada ordenación y reglamentación en torno a la figura de las propinas que afecta a diferentes ámbitos (fiscal, laboral y contable). Esta diferente conceptualización y tratamiento en función de la perspectiva desde la que se analice ha dado lugar a diferentes conflictos entre los operadores del juego, los trabajadores y, más recientemente, las Administraciones tributarias autonómicas.

Desde una perspectiva contable, como hemos visto, las propinas tienen la consideración de ingreso accesorio a la explotación y así se registran contablemente. La naturaleza contable nos podría llevar al equívoco de considerar que este concepto constituye un ingreso para la entidad y, por ende, que puede determinar un mayor beneficio. Sin embargo, nada más alejado de la realidad de los hechos, las propinas que se registran como un ingreso accesorio de la explotación por parte de las entidades casino de juego tienen un destino previsto normativamente, y no es otro que su distribución de forma directa o indirecta en favor de los trabajadores de la entidad a través del tronco de propinas. Así las cosas, lo que por un lado tiene la consideración de ingreso, por el otro tendrá la consideración de gasto a efectos contables, pues su destino va dirigido a retribuir de forma complementaria al trabajador, corolario de lo anterior es su neutralidad a efectos contables.

Por ello, en nuestra opinión, sería recomendable una modificación de la regulación contable contenida en la Orden de 1978, para poder dar un tratamiento más coherente y adecuado a su propia naturaleza que, con toda seguridad, evitaría los problemas interpretativos que surgen tanto en sede laboral como fiscal. Sería más razonable que su registro contable no se efectuase en la cuenta de resultados, sino a través de una cuenta transitoria de registro de ingreso y pago de las propinas a los trabajadores.

Atendiendo a la auténtica naturaleza retributiva de las propinas en los casinos de juego que viene determinado por su destino, los trabajadores, y considerando que su destino ya está previsto normativamente, resultaría más adecuada una regulación contable que efectuase un tratamiento similar al de reconocimiento de cobros y pagos por cuenta de terceros.

Desde una perspectiva laboral, como hemos podido observar tras el análisis de diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo, el tratamiento de las propinas ha suscitado multiplicidad de conflictos en el orden jurisdiccional social. Es evidente que los trabajadores de las entidades casinos de juego han pretendido, desde su regulación inicial, que las propinas sean consideradas como elementos que constituyan una mayor retribución garantizada para los mismos y, asimismo, que estos importes abonados por las entidades puedan ser consideradas a efectos del cálculo de una indemnización por despido o también a efectos de determinar su base de cotización a la Seguridad Social. Pero de ser así, los empresarios del sector casinos de juego estarían asumiendo un coste añadido que no se produce en ningún otro sector laboral, bien por garantizar o bien por asumir directamente el coste, de unas cantidades que no dependen directamente de ellos ni del buen funcionamiento del negocio, sino de una imponderable como es la cantidad que un jugador está dispuesto a dar como gratificación o dádiva.

Desde una perspectiva fiscal, y en concreto en relación con la tasa sobre el juego, a nuestro modo de ver, parece claro que la regulación dada por el legislador a la delimitación del hecho imponible y a los elementos que integran la base imponible excluye de forma clara la consideración de las propinas como un elemento que deba considerarse para ser sometido a gravamen. La delimitación del hecho imponible dada por el legislador y su falta de modificación posterior desde su entrada en vigor hace ya cuatro décadas hacen que sea imprescindible el análisis de pronunciamientos de los tribunales sobre una concreta delimitación y ámbito de afectación.

La mayoría de los conflictos que se han suscitado a lo largo de los años en el ámbito de la tasa sobre el juego han delimitado de forma clara y concreta que el hecho imponible venga determinado por lo que denominamos «acción de juego» y, en consecuencia, el hecho imprescindible es la participación directa en el juego a través de la apuesta. Todos aquellos elementos que circundan al juego, pero que no determinan una participación directa en el mismo, no pueden tener una integración en la tasa sobre el juego, como en su día ya ocurrió con los ingresos derivados de los importes abonados por las entradas de acceso a los casinos de juego.

Solo partiendo de una *vis* extensiva del hecho imponible, se podría concebir la integración de las propinas como mayor base imponible de la tasa, pero como es sabido en el ordenamiento tributario, la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible o liquidable,

entre otros, tiene que venir en todo caso regulado por ley, por aplicación estricta del principio de reserva de ley (art. 8 LGT) que opera en nuestro ordenamiento, lo que nos lleva a concluir que, sin la habilitación legal expresa, las propinas ni pueden considerarse hecho imponible de esta figura impositiva, ni tampoco pueden integrarse como mayor importe de la base imponible.

Las sentencias analizadas que sirven de base al criterio que sostienen algunas Administraciones tributarias autonómicas se pronuncian acerca del tratamiento fiscal de las propinas en relación con los trabajadores que las perciben y, por tanto, su incidencia tanto en el ámbito laboral como del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los perceptores. Tal y como hemos expuesto en apartados anteriores, su aplicación respecto de la tasa sobre el juego, para justificar la integración de las propinas como mayor base imponible, supondría no solo soslayar el principio de seguridad jurídica, perpetrando una clara arbitrariedad en su decisión proscrita por el artículo 9.3 de la CE, sino también vulneraría de forma clara la prohibición de analogía que opera en el orden tributario (art. 14 LGT), habida cuenta de que su motivación solo puede ser entendida como una hipérbole que pretende justificar una mayor base de recaudación tributaria sin amparo legal que lo sustente.

El reciente pronunciamiento que ha efectuado la DGT, en su Consulta V3095/2017, puede considerarse el inicio de la pacificación sobre esta controversia, aunque aún deberemos esperar al pronunciamiento definitivo de los tribunales para conocer si la visión extensiva que efectúan las Administraciones tributarias autonómicas tiene recorrido o si, por el contrario, de la conjugación de los diferentes ámbitos normativos y del análisis sistemático de las diferentes vertientes que afectan y se interrelacionan en relación con el tratamiento de las propinas que los jugadores destinan a gratificar el servicio prestado en sede de la tasa sobre el juego, permiten concluir, como aquí hemos efectuado, que no deben integrarse como mayor importe de la base imponible, habida cuenta de que ni tan siquiera se encuentran en el ámbito objetivo establecido por el legislador y que define el hecho imponible.

Referencias bibliográficas

- Banaclache Palao, C. (1994). *Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasa o impuesto?* Aranzadi.
- Bueno Maluenda, M. C. (2015). El impuesto estatal y las tasas sobre el juego. En *Manual de Derecho Tributario*. Aranzadi.
- Hermosín Álvarez, M. (2003). Tributos sobre el juego cedidos a las comunidades autónomas. *Revista de Estudios Regionales*, 66.
- Javillier, J. C. (1996). *Droit de Travail*. París.
- Orón Moratal, G. (1990). *Régimen fiscal del juego en España*. Tecnos.
- Orón Moratal, G. (1995). Los juegos de azar en el sistema tributario. *Carta Tributaria*, 237.
- Palomar Olmeda, A. (Coord.) (2013). *En torno al Juego de Azar. Actividad, Regulación y Actores*. Thomson Reuters Aranzadi.

- Pérez Fadón Martínez, J. J. (2017). La tributación actual del Juego en España. *Carta Tributaria*, 23.
- Ramallo López, F. E. (2009). Las competencias autonómicas en materia de casinos y juegos: El principio de territorialidad. Una controversia planteada a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1166/2009. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27.
- Ramírez Gómez, S. (1985). La tributación del juego en el Estado de las Autonomías. *Crónica Tributaria*, 54.
- Sánchez Galiana, J. A. (1991). La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego. En *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español. Ponencias y comunicaciones españolas: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- Sedano Almiñana, C. (2016). El tratamiento de las propinas desde un punto de vista jurídico-laboral. *Tribuna Laboral*.
- Val Arnal, J. J. de. (2012). Sobre la propina y los casinos de juego. ¿Es un ingreso empresarial?: Una interpretación jurídica difícil de sostener. *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, 3.
- Voirin, P. (1931). *Estudio Jurídico de la Propina*. París.