

Sandra Nieto Sánchez

# Comparativa de la fiscalidad del juego *on line*: España y Reino Unido

---

Trabajo de Fin de Grado

Dirigido por la Dra. Estela Rivas Nieto

Grado de Derecho



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

**Tarragona 2014**

**ÍNDICE**

1. ABREVIATURAS .....	3
2. INTRODUCCIÓN .....	5
3. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL AL JUEGO <i>ON LINE</i> .....	7
4. MARCO JURÍDICO DEL JUEGO <i>ON LINE</i> EN ESPAÑA Y REINO UNIDO.....	10
4.1 Títulos habilitantes.....	13
4.2 Empresas operadoras .....	23
5. LA TRIBUTACIÓN DEL JUEGO <i>ON LINE</i> EN ESPAÑA Y REINO UNIDO .....	30
5.1 Impuestos derivados del desarrollo de juego <i>on line</i> .....	32
5.1.1 España .....	33
5.1.2 Reino Unido .....	41
5.1.3 Consideraciones finales.....	47
5.2 Tasas derivadas de la actividad de juego <i>on line</i> .....	48
5.2.1 Tasas en el ordenamiento jurídico tributario español.....	48
5.2.2 Tasas en el ordenamiento jurídico tributario británico.....	51
5.2.3 Consideraciones finales.....	59
5.3 Otros impuestos sobre las empresas operadoras de juego <i>on line</i> .....	60
5.4 Consideraciones finales .....	62
6. CONCLUSIONES.....	64
7. BIBLIOGRAFÍA .....	68
8. WEBGRAFÍA .....	72
9. ANEXO DE JURISPRUDENCIA .....	73
ANEXO I.....	74
LISTA DE JUEGOS REGULADOS EN ESPAÑA .....	74
ANEXO II .....	79
LISTA DE OPERADORES DE JUEGO <i>ON LINE</i> CON LICENCIA EN ESPAÑA ...	79

## 1. ABREVIATURAS

ap.	apartado
aps.	apartados
art.	artículo
arts.	artículos
CC.AA.	Comunidades Autónomas
DGOJ	Dirección General de Ordenación del Juego
DGT	Dirección General de Tributos
disp. adic	Disposición Adicional
IAJ	Impuesto sobre Actividades de Juego
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRJ	Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
LTPP	Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles
S.A.	Sociedad Anónima
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
SAU	Sociedad Anónima Unipersonal
sec.	sección

secs.	Secciones
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

## 2. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo versa sobre un estudio comparativo de los modelos de tributación del juego *on line* de España y Reino Unido.

El desarrollo de las nuevas tecnologías y, en concreto, el crecimiento y expansión de Internet de los últimos años han hecho que el fenómeno del juego interactivo haya experimentado un crecimiento exponencial, un ejemplo de esto es la evolución de las cantidades globales jugadas a través de Internet en España que pasaron de ser de 7,99 millones de euros en 2007 a 68,25 millones de euros en 2011<sup>1</sup>. Este crecimiento se debe entre otros factores a la comodidad que supone para el jugador realizar apuestas a través de un soporte informático con conexión a Internet desde su propio domicilio sin necesidad de desplazarse o a la amplia variedad de servicios que ofrecen las empresas de juego en línea respecto a los lugares de juego *off line* o presenciales tradicionales. Por tanto, ante este aumento progresivo de las cifras de juego *on line*, el nuevo contexto económico y social ha planteado la necesidad de regularización y control de dicha actividad que durante un cierto tiempo se mantuvo al margen de la legalidad. En respuesta a esta situación, países como Reino Unido, Francia y España han empezado a legalizar la actividad de juego *on line* configurando y adaptando sus normativas a la realidad de la industria del juego.

La elección de esta temática responde al interés por conocer dos formas distintas de legislar sobre una misma materia, en este caso el juego en línea, por parte de Estados con modelos y tradiciones jurídicas claramente diferenciadas como son España y Reino Unido. Asimismo, la realización de este estudio resulta interesante debido al carácter novedoso que presentan las legislaciones sobre el juego en línea, pues es la primera vez que se regula en estos dos países. Por otro lado, se pretende analizar la tributación del juego *on line* española y británica por representar ésta un aspecto fundamental para comprender el modelo de juego configurado por la normativa, además de ser una fuente de ingresos importante para la Administración Tributaria. De este mismo modo, la relevancia económica y las perspectivas de crecimiento del sector de juego justifican la realización de este estudio comparativo entre la fiscalidad sobre el juego *on line* de España y Gran Bretaña.

---

<sup>1</sup> Cifras extraídas del *Anuario del juego en España: 2012/13: La actividad del juego, cifras y datos socio-económicos*. GÓMEZ YÁÑEZ, José Antonio (Director). Madrid: Estudios sobre juego (ESJ), 2012. pág. 20.

Los objetivos que persigue el presente trabajo son: el primero de ellos es destacar los principales aspectos que configuran los modelos de regulación del juego en línea de España y Reino Unido. Y el segundo, analizar el sistema tributario sobre el juego en línea de ambos países y determinar aquél que resulte más beneficioso y flexible para las empresas operadoras de juego.

Para poder realizar dicho estudio, realizaremos en primer lugar una aproximación al concepto de juego *on line*. En segundo lugar, se analizará el marco jurídico configurado por las legislaciones sobre juego interactivo de España y Reino Unido. En tercer lugar, entraremos a analizar propiamente la fiscalidad del juego en línea de ambos países, centrándonos especialmente en los impuestos derivados del juego línea a los que están sujetos las empresas operadoras además de los restantes impuestos que deben satisfacer por el desarrollo de esta actividad económica. Y por último, se incluirá un apartado de conclusiones en el que se remarcaran las diferencias sustanciales de ambos modelos de tributación del juego interactivo tras haber realizado el estudio comparativo.

La metodología empleada para la elaboración de dicho trabajo será la utilización de legislación, la doctrina, webgrafía especializada, la jurisprudencia, las resoluciones de la Dirección General de Tributos y el acceso a recursos electrónicos en línea.

### 3. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL AL JUEGO ON LINE

Dentro de este apartado se recogen los diferentes significados que engloba el término juego en *on line*<sup>2</sup>, sin embargo, para hacer referencia a ellos es necesario realizar una breve mención a la legislación europea en materia de juegos.

Conviene destacar la falta de normativa europea en materia de juegos de azar<sup>3</sup>, según HERRÁIZ SERRANO el motivo que justifica esta falta de regulación “es que los juegos de azar, incluido los juegos *on line*, han sido tradicionalmente regulados por los Estados miembros sobre la base del principio de subsidiariedad con objeto de proteger a los consumidores contra la adicción y el fraude; evitar el blanqueo de capitales, otros delitos financieros o los juegos amañados, así como mantener el orden público”<sup>4</sup>. Además debe añadirse que los juegos realizados a través de medios interactivos también han quedado al margen de la regulación europea al no ser incorporados en el ámbito de la Directiva 2000/31/CE sobre comercio electrónico tal como establece el art.1.5 d) ap.3, el cual excluye del ámbito de aplicación de la directiva a “las actividades de juegos de azar que impliquen apuestas de valor monetario incluidas loterías y apuestas”.

A pesar de lo establecido, la Comisión Europea ha establecido una definición común de los servicios de juego en línea a partir de la legislación derivada de la UE afirmando que “se considerarán servicios de juego en línea todos aquellos servicios que impliquen apuestas de valor monetario en juegos de azar, incluidas loterías y apuestas, y que se presten a distancia por medios electrónicos y a solicitud del propio destinatario de los servicios”<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Los orígenes del nacimiento del juego en línea se remontan a la década de los 90, concretamente en 1995, año en que tuvo lugar el nacimiento de la primera casa de juegos *on line* llamada *InterCasino* con sede en Malta. Es interesante apuntar que Antigua y Barbuda fue el primer país del mundo en otorgar licencias para el funcionamiento de casinos en línea en 1994. Así lo afirma ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “La regulación específica de los juegos on-line del juego” *El Juego on line*. Cizur Menor: Aranzadi, 2011. págs. 379 y 380.

<sup>3</sup> La Directiva de servicios en el mercado interior 2006/123/CE en su art. 2.2 h) excluye de su ámbito de aplicación “las actividades de juego por dinero que impliquen apuestas de valor monetario en juegos de azar, incluidas las loterías, juego en los casinos y las apuestas”.

<sup>4</sup> HERRÁIZ SERRANO, Olga. “Oportunidad y necesidad de una nueva ley estatal de juego: antecedentes” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. pág. 105.

<sup>5</sup> La definición de juego *on line* propuesta por la Comisión Europea resulta de la combinación de la definición general de los juegos de azar establecida en el art.1.5 d) ap.3 de la Directiva 2000/31/CE sobre comercio electrónico junto con la que aparece en el art.1.2 de la Directiva 98/34/CE sobre los servicios de la sociedad de la información.

Como se ha determinado, la UE no ha regulado sobre la materia de juegos pero en 2011 elaboró el llamado “Libro Verde sobre el juego en línea del Mercado Interior” cuyo objeto tal como indica el propio texto es “realizar una amplia consulta pública sobre todos los retos que supone para los poderes públicos y los posibles problemas que plantea en relación con el mercado interior el rápido desarrollo de las ofertas de juego en línea, tanto lícitas como no autorizadas, dirigidas a los ciudadanos de la UE”. La elaboración de este documento significa como afirma MANTECA VALDELANDE que la UE “ha comenzado el procedimiento de futura regulación de algunos aspectos y una muestra de ello es el Libro Verde sobre el juego en línea del Mercado Interior”<sup>6</sup>. El mencionado Libro Verde determina que “el término «juego en línea» engloba un gran número de servicios de juego diferentes. Entre ellos figuran la prestación en línea de servicios de apuestas deportivas (incluidas las apuestas hípcas), los juegos de casino, las apuestas con margen, los juegos en los medios de comunicación, los juegos promocionales, los juegos de azar administrados por organismos de beneficencia y organizaciones sin ánimo de lucro reconocidos en beneficio de sus obras, y los servicios de lotería”<sup>7</sup>.

Fuera del ámbito europeo, en opinión de ANDRÉS ÁLVEZ, el juego de azar *on line* “es aquel realizado por un procedimiento interactivo, los que utilizan un canal de comunicación que permite que el jugador pueda realizar un juego a distancia sin necesidad de que su presencia en un concreto local se haga necesaria para poder participar en él”<sup>8</sup>.

Por otro lado, centrándonos en el ámbito estatal, la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego define en el art.3 h) el juego por medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos “como aquellos en los que se emplea cualquier mecanismo, instalación, equipo o sistema que permita producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones, incluyendo cualesquiera redes de comunicación abiertas o restringidas como televisión, Internet, telefonía fija y móvil o cualesquiera otras, o comunicación interactiva, ya sea ésta en tiempo real o en diferido”. Según

---

<sup>6</sup> MANTECA VALDELANDE, Víctor. “El régimen de juego en el ámbito de la Unión Europea”. *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. pág. 730.

<sup>7</sup> Así lo establece el “Libro Verde sobre el juego en línea del Mercado Interior” en su capítulo 2.1 pág.16.

<sup>8</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “La regulación específica... ob. cit. pág. 372.

LALANDA FERNÁNDEZ la definición del concepto que aparece en la LRJ “puede considerarse arriesgada, como lo es todo intento de definir los contornos de las actividades que se realizan a través de Internet”<sup>9</sup>.

Trasladándonos a la legislación de Reino Unido sobre el juego en línea que será también objeto de estudio más adelante, puede observarse que la *Gambling Act 2005* define en la sección cuarta el juego remoto como “aquel juego en el que una persona participa usando la comunicación remota, es decir, Internet, teléfono, televisión, radio o cualquier otro dispositivo electrónico o tecnológico que facilite dicha conexión remota”. Para NAIR se trata de una definición claramente amplia y neutral desde el punto de vista tecnológico pues es capaz de adaptarse a los futuros cambios tecnológicos<sup>10</sup>.

Como puede comprobarse, ambas legislaciones definen de forma semejante el juego en línea, no obstante, la normativa española destaca la forma a través de la cual se efectúa la comunicación y los medios, incorporando la comunicación interactiva en tiempo real o diferido; en cambio, en la normativa británica no se hace mención de forma expresa a este tipo de comunicación interactiva pero se puede considerar que queda incluida en la mención “cualquier otro dispositivo electrónico o tecnológico que facilite la conexión remota”<sup>11</sup>.

A modo de resumen podemos concluir que el juego *on line* es aquel que permite al jugador participar en un juego sin necesidad de su presencia física mediante la utilización de un soporte informático, dispositivo electrónico o cualquier otro que permita la conexión remota.

---

<sup>9</sup> LALANDA FERNÁNDEZ, Carlos. “Actividades de juego incluidas y excluidas. Prohibiciones objetivas” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. pág.171.

<sup>10</sup> NAIR, Abhilash. “Online gambling: Gambling with regulation”. *European Journal of Law and Technology*. Vol.3. nº 3/2012 al que se accedió electrónicamente a través del sitio: <http://www.bailii.org/>. Consultada el 4/3/14.

<sup>11</sup> Sec.4 *Gambling Act 2005*.

#### 4. MARCO JURÍDICO DEL JUEGO ON LINE EN ESPAÑA Y REINO UNIDO

En el presente apartado se realiza una comparación de las legislaciones de juego en línea de España y Reino Unido, destacándose los aspectos más significativos de cada una de ellas en relación al régimen y las formalidades que deben cumplir las empresas operadoras para establecerse y distribuir la actividad de juego *on line*.

Antes de entrar a realizar un análisis de la normativa sobre juego remoto, es necesario hacer referencia a los diversos modelos de regulación del juego interactivo.

Como hemos puesto de manifiesto en el apartado anterior, el crecimiento del juego remoto a lo largo de los últimos años ha hecho necesario establecer una normativa al respecto que cubriera el vacío legal existente. De este modo, los Estados han ido configurando sus propias normativas sobre juego en línea. El “Libro Verde sobre el juego on line en el Mercado Interior” elaborado por la Comisión Europea en 2011, al que se ha hecho referencia en el apartado anterior, realiza una mención entorno a este tema y determina la existencia de dos modelos de marcos reguladores del sector del juego en la UE:

- Los estados que han decidido establecer una normativa reguladora del juego basada en operadores con licencia como por ejemplo Francia<sup>12</sup>, España<sup>13</sup> o Reino Unido<sup>14</sup>.

- Y países donde existe un monopolio sujeto al estricto control de las autoridades estatales como es el caso de Grecia o Austria.

Al margen de estos, a nivel internacional, también existen modelos prohibicionistas como el de Estados Unidos<sup>15</sup>, en los que se prohíbe el juego en línea, mediante el bloqueo de las direcciones de IP<sup>16</sup> y de las transacciones financieras<sup>17</sup>.

---

<sup>12</sup> Regulado en: *LOI n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*.

<sup>13</sup> *Vid.* Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

<sup>14</sup> *Vid.* *Gambling Act 2005*.

<sup>15</sup> En relación con el modelo estadounidense se puede consultar a ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Los modelos regulatorios comparados” *La consolidación del Juego on line: Realidades y deseos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2012. Conferencias Fundación Codere. págs. 39 a 47.

<sup>16</sup> El Protocolo de Internet (IP) es una dirección que necesitan todos los ordenadores y equipos electrónicos que se conectan a Internet para identificarse y comunicarse con otros ordenadores o equipos según la definición establecida en el Memorandum “Digital Agenda: Next Generation Internet Protocol

Por lo tanto, en este trabajo se analizan dos modelos de regulación del juego en línea basados en la concesión de licencias. Previamente a situarnos en materia, conviene hacer mención a los rasgos generales que presentan las regulaciones sobre juego *on line* española y británica.

En nuestro país, la normativa aplicable al juego realizado por medios interactivos es la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego de carácter estatal aprobada en 2011, el Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre relativo a las licencias, autorizaciones y registros del juego y el Real Decreto 1613/2011, de 14 de noviembre relativo a los requisitos técnicos de las actividades de juego. La inexistencia de control y regulación estatal de los juegos realizados en línea durante años contribuyó al crecimiento de este sector, de modo que se hizo necesario el desarrollo de un marco normativo que se adaptara a la nueva situación de mercado y ofreciera seguridad jurídica a los operadores y participantes<sup>18</sup>. Con anterioridad a la aprobación de la LRJ, en la Ley 56/2007 de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información se manifestó la voluntad del legislador de regular el juego en línea y de establecer un sistema de tributación sobre las operaciones realizadas<sup>19</sup>.

Sin embargo, ante la falta de regulación estatal, algunas CC.AA. incluyeron en sus Estatutos de Autonomía la competencia exclusiva para regular el *juego on line*. Por ejemplo el Estatuto de Autonomía de Aragón de 2007<sup>20</sup> en su art.71.50 determina la competencia en materia de “Juego, apuestas y casinos, incluida las modalidades por medios informáticos y telemáticos, cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en

---

takes Off” de la Comisión Europea de 6 de junio de 2012. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-12-414\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-414_en.htm?locale=en). Consultada el 26/4/14.

<sup>17</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Los modelos regulatorios... ob. cit. pág. 39.

<sup>18</sup> Este aspecto se plasma en el art.1 de la LRJ pues establece que la finalidad de la ley es “garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos”.

<sup>19</sup> Concretamente en la disp.adic vigésima titulada Regulación del juego se establece que “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:[...] 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”.

<sup>20</sup> Promulgado por la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón.

Aragón”. También el Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006<sup>21</sup> establece su art. 141.1 que “Corresponde a la Generalitat la competencia exclusiva en materia de juego, apuestas y casinos, cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en Cataluña, que incluye en todo caso: a) La creación y la autorización de juegos y apuestas y su regulación (...) incluyendo las modalidades de juego por medios informáticos y telemáticos”.

Respecto al Reino Unido, cabe destacar que fue el primer país de la UE que reguló como afirma DE ANDRÉS “de manera firme y abierta el juego por medios telemáticos e interactivos”<sup>22</sup>. Con la promulgación de la *Gambling Act 2005*, que entró en vigor el 1 de septiembre de 2007, se unifica y actualiza toda la actividad de juego al estructurar en único texto lo regulado en más de 50 textos normativos con la novedad que se añade el juego por procesos telemáticos e interactivos<sup>23</sup>. Asimismo, otro de los objetivos prioritarios que plantea la nueva Ley de Juego es una mayor regulación del sector para proteger a los menores y a los grupos de población más vulnerables<sup>24</sup>.

Según GARCÍA CABA la Ley de 2005 “trata de regular la situación «anormal», dado que los ciudadanos británicos podían realizar apuestas por internet a través de operadores no domiciliados en Reino Unido sin infringir la ley, sin que estos tuvieran ningún título habilitante”<sup>25</sup>. En este sentido, la *Gambling Act 2005* permite que las empresas de juego ofrezcan sus servicios en línea a través de establecimientos domiciliados en Gran Bretaña.

Por tanto, como ha podido comprobarse ambas legislaciones configuran un modelo basado en la obtención de títulos habilitantes para el desarrollo de la actividad de juego en línea y presentan unas finalidades prácticamente idénticas.

---

<sup>21</sup> Aprobado por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

<sup>22</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “La nueva regulación del juego en Reino Unido Act Gambling 2005 como paradigma para otras normativas de la Unión Europea y base para el desarrollo del juego por internet. Actualidad del juego por internet en España” *Revista Jurídica del Deporte*, nº 21, 2007. pág. 501.

<sup>23</sup> En este sentido se pronuncia GARCÍA CABA, Miguel María. “Los modelos europeos del juego on line” *El juego online*. Cizur Menor: Aranzadi, 2011. pág. 92.

<sup>24</sup> Al respecto, la Sec.1 de la *Gambling Act* determina que los objetivos de las licencias son evitar las conductas criminales relacionadas con la actividad del juego, promover el juego justo y la protección de los grupos vulnerables.

<sup>25</sup> GARCÍA CABA, Miguel María. “Los modelos europeos del juego on line” *El juego online...* ob. cit. pág. 94.

A continuación, se pasa a estudiar el contenido de las legislaciones española y británica de juego en relación al juego *on line* atendiendo al procedimiento, requisitos y circunstancias exigibles para que las empresas operadoras puedan comercializar juego remoto.

#### 4.1 Títulos habilitantes

Remitiéndonos a lo comentado anteriormente, los modelos configurados por la normativa de Gran Bretaña y España sobre el juego en línea se basan en un sistema de concesión de títulos habilitantes, denominados licencias, los cuales permiten a las empresas ofrecer servicios de juego a través de medios interactivos.

En relación a España, la novedad que presenta la LRJ es la apertura del mercado *on line* a los operadores privados<sup>26</sup> mediante un sistema de licencias, ya que, hasta el año 2011 el juego *on line* legal era solamente el ofrecido por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado<sup>27</sup>. No obstante, esta apertura del sector debe ser controlada para garantizar especialmente la protección de los intereses de los consumidores en relación a la gestión responsable del juego<sup>28</sup>. Sobre este aspecto, la Audiencia Nacional indica también que esta apertura controlada ha de estar destinada también a “preservar el orden público con pleno respeto a los principios inspiradores de Derecho Comunitario”<sup>29</sup>.

El modelo establecido en la nueva normativa de 2011 se basa en la obtención de los títulos habilitantes necesarios para la realización de actividades de juego en línea dentro de territorio nacional. Por lo tanto, con anterioridad al desarrollo de juegos a través de medios interactivos, los operadores deben solicitar las correspondientes

---

<sup>26</sup> Según PALOMAR OLMEDA “para entender el esquema de la LRJ es necesario diferenciar entre operadores privados y operadores designados, estos últimos son los expresamente mencionados como operadores *ex lege* y titulares de una reserva de mercado que la propia LRJ establece o reconoce si asumimos que su justificación tiene, en gran parte, un componente histórico”. PALOMAR OLMEDA, Alberto. “Los títulos habilitantes para el ejercicio de la actividad de juego”. *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. págs. 411 y 412. En este sentido por ejemplo en relación con la actividad de juego de loterías la Disp.adic.1º LRJ establece que “La Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la ONCE son los operadores designados para la comercialización de los juegos de loterías regulados en esta Ley”.

<sup>27</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “Las apuestas deportivas online”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 33/ 2011. pág. 28.

<sup>28</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Crítica y posición de debate sobre el Anteproyecto de Ley de regulación del juego” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº31/2011. pág. 646. En este sentido, *vid.* también el art.8 LRJ sobre la protección de los consumidores y políticas de juego responsable.

<sup>29</sup> SAN de 15 de diciembre de 2013 FJ 2º (JUR 2014\14906).

licencias, configuradas éstas como un requisito imprescindible y previo para iniciar la explotación de cualquier tipo de juego remoto<sup>30</sup>.

Resulta necesario destacar que el título habilitante se requiere a todas las empresas que deseen comercializar juegos en línea tanto desde España como hacia nuestro país, aspecto que como más adelante veremos distingue el modelo español de licencias del británico.

El procedimiento de obtención de los títulos habilitantes de la LRJ se articula a través de dos tipos de licencias:

a) En primer lugar, los operadores deben obtener una licencia general por cada modalidad de juego de carácter no ocasional, es decir de ámbito permanente, que quieran comercializar para los juegos de: apuestas, rifas, concursos y otros juegos<sup>31</sup>. Dichas licencias se otorgan por parte de la Dirección General de la Ordenación del Juego<sup>32</sup> mediante la convocatoria de un procedimiento administrativo, que se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia, igualdad, transparencia, objetividad y no discriminación. Una de las principales diferencias que presenta la redacción definitiva de la LRJ es la exclusión de la limitación del número de licencias concedidas excepto

---

<sup>30</sup> Art. 9.1 de la LRJ.

<sup>31</sup> Art. 10 de la LRJ. Los tipos de juegos previstos aparecen en el art.3 de la LRJ c) “Las apuestas son una actividad de juego aquella actividad de juego en la que se arriesgan cantidades de dinero sobre los resultados de un acontecimiento previamente determinado cuyo desenlace es incierto y ajeno a los participantes”; d) “las rifas son una modalidad de juego consistente en la adjudicación de uno o varios premios mediante la celebración de un sorteo o selección por azar, entre los adquirientes de billetes, papeletas u otros documentos o soportes de participación, diferenciados entre sí, ya sean de carácter material, informático, telemático o interactivo [...]”; e) “los concursos son una modalidad de juego en la que su oferta, desarrollo y resolución se desarrolla por un medio de comunicación ya sea de televisión, radio, Internet u otro, siempre que la actividad de juego esté conexas o subordinada a la actividad principal”; f) “otros juegos son todos aquellos juegos que no tienen cabida en las definiciones anteriores, como por ejemplo el póquer o la ruleta, en los que exista un componente de aleatoriedad o azar y en los que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables”.

<sup>32</sup> La DGOJ es un órgano del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas cuyas funciones son la regulación, autorización, supervisión, control y, en su caso, sanción de las actividades de juego de ámbito estatal. No obstante, la LRJ en el capítulo II del Título V preveía la creación de la llamada Comisión Nacional del Juego como organismo regulador del juego dotado de personalidad jurídica propia. En un primer momento la DGOJ, a través de resolución de 31 de octubre de 2011, creó virtualmente la sede electrónica de la Comisión Nacional del Juego, a pesar de este hecho en la disp.adic. de esta resolución se determinaba que “En tanto no se produzca la constitución efectiva de la Comisión Nacional del Juego, las referencias a la misma contenidas en la presente Regulación han de entenderse referidas a la DGOJ” BENÍTEZ ORTÚZAR, Ignacio Francisco. “Investigación y control del juego ilegal. Especial referencia al juego online”. *En torno al Juego de Azar Actividad, Regulación y Actores*. Cizur Menor: Aranzadi, 2013. pág. 635.

Esta situación que en principio había ser transitoria se convierte en definitiva con la aprobación de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, mediante la que se constituye la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia que supone la extinción de la Comisión Nacional del Juego (disp.adic.segunda) y la atribución de las funciones y competencias de la Comisión Nacional del Juego a la DGOJ (disp.adic.décima).

que resultara necesario para dimensionar la oferta del juego y limitar el número de operadores<sup>33</sup>.

La convocatoria de los procedimientos de otorgamiento de licencias generales para la explotación de juegos puede ser promovida de oficio cuando el órgano administrativo, la Dirección General de Ordenación del Juego en este caso, considerara conveniente la admisión al mercado de nuevos operadores o a instancia de cualquier interesado. También puede promoverse el procedimiento a instancia de parte, cuya existencia en opinión de PALOMAR OLMEDA resulta necesaria para corregir la falta de indeterminación de las condiciones de ejercicio de la facultad de oficio, las cuales podrían ser “condicionantes del ejercicio y distorsionadoras del auténtico esquema de las autorizaciones administrativas porque su condicionamiento técnico acabaría aproximándolas de facto a las técnicas concesionales”<sup>34</sup>.

La duración de las licencias generales es de 10 años y pueden ser prorrogables por períodos de idéntica duración<sup>35</sup>.

b) En segundo lugar, una vez obtenida la licencia general, los operadores de juego en línea deberán solicitar las correspondientes licencias singulares de explotación que habilitan a su titular para la comercialización de cada uno de los tipos de juegos regulados e incluidos en el ámbito de cada licencia general. El otorgamiento de dichas licencias se realiza por la DGOJ a través de un procedimiento que debe respetar los de transparencia, objetividad y no discriminación. Su duración mínima es de un año y máxima de cinco, prorrogables por periodos sucesivos de idéntica duración. La pérdida

---

<sup>33</sup> El proyecto de ley contemplaba que las licencias se otorgarían mediante concurso público y que el número de licencias sería limitado. Este aspecto fue criticado por la Comisión Nacional de la Competencia que introdujo en su Informe sobre el Anteproyecto la innecesariedad de establecer un *numerus clausus* de licencias en tanto que, este hecho unido a los plazos de duración y a la posibilidad de prórroga comportaría un aumento en las dificultades para acceder al mercado. LOZANO CUTANDA, Blanca. “La nueva Ley de Regulación del Juego: un panorama de incertidumbres” *Diario La Ley*. nº 7644/2011 al que se ha accedido electrónicamente a través del sitio: <http://diariolaley.laley.es/content/Inicio.aspx>. Consultado el 7/3/14.

<sup>34</sup> PALOMAR OLMEDA, Alberto. “Los títulos habilitantes para el ejercicio de la actividad de juego” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. pág. 420.

<sup>35</sup> Art. 10.6 LRJ. Este plazo ha sido admitido en la STJUE de 9 de septiembre 2010 caso *Engelmann* ap.46 (TJCE 2010\259). En concreto, el TJUE señala que el otorgamiento de una licencia cuya duración supera los 15 años puede impedir la libertad de establecimiento (art.49 TFUE) y la libre prestación de servicios (art.56 TFUE). Por tanto, debemos entender que una duración de 10 años no entra en conflicto con las libertades antes mencionadas.

de la licencia general comporta, a su vez, la pérdida de las licencias singulares vinculadas a la misma<sup>36</sup>.

La DGOJ resuelve sobre el otorgamiento o denegación de las licencias generales y singulares en el plazo de seis meses, transcurrido este plazo sin que se hubiera dictado resolución expresa sobre su solicitud se entiende estimada por silencio administrativo<sup>37</sup>.

En la actualidad la DGOJ ha otorgado 83 licencias generales y 193 licencias singulares a 51 operadores<sup>38</sup>:

- 888 Spain, PLC
- Antena 3 Juegos, SAU
- Apuesta Ganador Online, S.A.
- Banegras Unión, S.A.
- Betfair International, PLC
- Betway Spain, PLC
- Bingosoft, SAU
- Bluesblock, S.A.
- Carousel Game, S.A.
- Casino Barcelona Interactivo, S.A.
- Casinos Ocio Online, S.A.
- Cirsa Digital, S.A.
- Codere Online, SAU
- Comar Inversiones, S.A.
- Desarrollo Online Juegos Regulados, S.A.
- Digital Distribution Management Ibérica, S.A.
- Ebingo Online España, S.A.
- Electraworks España, PLC
- Esgaming, SAU
- Eurojuego Star, S.A.

---

<sup>36</sup> Arts.11 y 12 de la LRJ. Para conocer más sobre este procedimiento de concesión *vid.* PALOMAR OLMEDA, Alberto “Los títulos habilitantes para el ejercicio de la actividad de juego” *El nuevo régimen...* ob. cit. págs. 427 a 429.

<sup>37</sup> Art.10 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego.

<sup>38</sup> Información a partir de los datos que proporciona la DGOJ a través de <https://www.ordenacionjuego.es/es/url-operadores>. Consultada 5/4/14. *Vid.* el anexo II del presente trabajo para conocer más datos de los operadores de juego *on line* con licencia en España.

- G2 Gaming Spain, S.A.
- Gamesys Spain, PLC
- Giga Game Online, S.A.
- Goalgaming, S.A.
- Golden Park Games, S.A.
- Hillside España Leisure, S.A.
- Hillside Spain New Media, PLC
- Interwetten España, PLC
- Juego Online, EAD
- Kambi Spain, PLC
- Ladbrokes International, PLC
- Luckia Games, S.A.
- Money Factory, S.A.
- Paf-Consulting, ABP
- Première Megaplex, S.A.
- Prima Networks Spain, PLC
- Pt Entretenimiento Online, EAD
- Rank Malta Operations, PLC
- Reel Spain, PLC
- Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.
- Spread Your Wings Spain, PLC
- Suertia Interactiva, S.A.
- Tele Apostuak, S.A.
- Tómbola International, PLC
- Unidad Editorial Juegos, S.A.
- Ventura24games, S.A.
- Vive La Suerte, S.A.
- Whg Spain, PLC
- Winga Spain, S.A.
- World Premium Gaming, S.A.
- Zitro Online, SAU

Según LOZANO CUTANDA, la exigencia de una doble licencia- general y especial- para el desarrollo de actividades de juego *on line* “configura un régimen de control de las actividades de juego muy restrictivo, cuya compatibilidad con las libertades de establecimiento y de libre prestación de servicios del TFUE resulta cuestionable según el triple test de necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la restricciones con el fin perseguido que viene aplicando (también en este ámbito) la jurisprudencia europea”<sup>39</sup>. Asimismo, ésta añade que la exclusión de los juegos de azar de los ámbitos de la Directiva 2006/123/CE relativa a servicios del mercado interior (art.2.2 h) “no justifica el riguroso régimen de habilitaciones previas que contempla la ley para las actividades de juego de ámbito estatal”<sup>40</sup>.

Para poder controlar la actividad de juego *on line*, la LRJ prevé la creación del Registro General de Licencias de Juego como lugar “en el que se practicarán las inscripciones de carácter provisional de las empresas que participen en los procedimientos concurrenciales de licencias generales, así como las inscripciones de carácter definitivo de las entidades que hayan obtenido una licencia para desarrollar la actividad de juego”<sup>41</sup>.

En relación a la explotación de juegos, las empresas operadoras sólo podrán comercializar aquellos regulados por el Ministerio de Economía y Hacienda, el cual se encarga de “establecer la reglamentación básica de cada juego y las bases generales para su práctica o desarrollo”<sup>42</sup>. Por lo tanto, aquellos juegos no regulados se consideran prohibidos. Los 12 juegos autorizados en la actualidad en el ordenamiento jurídico español son los siguientes<sup>43</sup>:

- Apuestas deportivas mutuas
- Las apuestas deportivas de contrapartida
- Otras apuestas de contrapartida

---

<sup>39</sup> LOZANO CUTANDA, Blanca. “La nueva Ley de Regulación del Juego: un panorama... ob. cit. *Vid.* STJUE de 18 de octubre de 2012 caso X aps. 36-37 (TJCE 2012\303); STJUE de 14 de octubre de 2004 caso *Omega* aps.36-37 (TJCE 2004\377).

<sup>40</sup> LOZANO CUTANDA, Blanca. “La nueva Ley de Regulación del Juego: un panorama... ob. cit.

<sup>41</sup> Así lo determina el art.22.1 a) LRJ. Para la inscripción en la Sección Especial de Concurrentes del Registro General de Licencias de Juego las entidades deben hallarse inscritas en el Registro Mercantil y, en caso de las sociedades extranjeras, en un registro equivalente siempre que la legislación del Estado en el que la sociedad tenga su sede legal requiera la inscripción (art. 50.2 del Real Decreto 1613/2011, de 14 de noviembre relativo a las licencias, autorizaciones y registros del juego).

<sup>42</sup> *Vid.* art.19 LRJ.

<sup>43</sup> Consultar Anexo II del presente trabajo sobre la lista de juegos regulados en España.

- Apuesta hípica mutua
- Apuesta hípica de contrapartida
- Black Jack
- Bingo
- Concursos
- Punto y banca
- Póquer
- Ruleta
- Juegos complementarios

Para ANDRÉS ÁLVEZ estos 12 juegos autorizados “se quedan cortos para que los operadores en un mercado tan denso puedan enfrentar su posición de negocio”<sup>44</sup>. Por este motivo, actualmente la Dirección General de Ordenación del Juego se encuentra estudiando la posibilidad de regular las *slots* (máquinas recreativas) y las apuestas cruzadas<sup>45</sup> en el mercado *on line*<sup>46</sup>.

Por otro lado, el modelo británico de licencias establecido por la *Gambling Act* 2005 a diferencia de la Ley de Juego española, que se estructura en las licencias generales y las licencias singulares<sup>47</sup>, presenta un sistema de licencias tridimensional:

- Las licencias de funcionamiento de los operadores de juegos de azar.
- Las llamadas licencias personales.
- Y, por último, las licencias de los establecimientos de juego.

Dentro de la normativa de juego británica nos centramos principalmente en el estudio de las licencias de los operadores de juegos de azar, se realiza también algún apunte sobre el tema de las licencias personales y no se analizan las licencias de establecimiento de juego en tanto que éstas se conceden cuando el juego se realiza de forma presencial y el objeto del presente trabajo se centra en analizar el juego en línea.

---

<sup>44</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Tras dos años de la Ley de Regulación del Juego, lo que hay y lo que resta por hacer” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. nº38/2011. pág. 679.

<sup>45</sup> Definida en el art. 3 c) punto 3 ap. 3 de la LRJ como “aquella en que un operador actúa como intermediario y garante de las cantidades apostadas entre terceros, detrayendo las cantidades o porcentajes que previamente el operador hubiera fijado”.

<sup>46</sup> *Vid.* la Comunicación relativa a la posible regulación de juegos nuevos de la DGOJ que aparece en <http://www.ordenacionjuego.es/es/art-regulacion-nuevos-juegos>. Consultada el 25/3/14.

<sup>47</sup> *Vid.* art. 10 y 11 de la LRJ.

Las licencias operadoras británicas deben solicitarse para cada tipo de juego que se quiera comercializar. En este sentido, la *Gambling Act* de 2005 ofrece un catálogo de licencias distintas en función de la modalidad de juego<sup>48</sup>. Por lo tanto, para ofrecer juego en línea, las empresas deben solicitar las correspondientes licencias operadoras para cada juego, admitiendo incluso la posibilidad de solicitar las llamadas licencias combinadas que permiten comercializar distintos tipos de juego<sup>49</sup>. La legislación inglesa en relación con el juego *on line* establece que será una licencia operadora remota “aquella que autorice para realizar juego remoto a través de formas de comunicación remota”<sup>50</sup>.

Como puede observarse en este aspecto, el modelo de licencias británico resulta diferente al modelo español, pues sólo se requiere la obtención de un tipo de licencia para cada juego, en cambio la LRJ exige a los operadores la solicitud de una licencia general para desarrollar la actividad de juego *on line* y, posteriormente sujeta a la obtención de ésta, el otorgamiento de una licencia singular para la explotación de cada modalidad de juego.

Debe destacarse en este punto que, a diferencia de lo establecido en la LRJ, en la que se exige la obtención de licencia, previa al desarrollo de juego en *on line*<sup>51</sup>, la Ley de Juego británica señala que las licencias operadoras deben ser solicitadas únicamente por aquellas empresas operadoras de juego en línea que tengan parte o todo su equipo de juego situado en Gran Bretaña<sup>52</sup>.

En relación a la duración de las licencias operadoras, la legislación de Reino Unido establece de forma general una duración indefinida con la expresa reserva a favor de la *Gambling Commission* (Comisión del Juego) para limitar su duración en determinados casos o bien en algunos casos se produce una caducidad de las licencias operadoras cuando por ejemplo las empresas operadoras se extinguen o entran en liquidación<sup>53</sup>. Por tanto, como puede observarse las licencias británicas son en principio indefinidas, aspecto completamente diferente a la lo que determina la LRJ, pues en el

---

<sup>48</sup> Vid. Sec. 65 *Gambling Act* 2005. Se destacan en particular en relación con el juego en línea las licencias operadoras para los siguientes juegos regulados: casino (sec. 90), bingo (sec. 91), apuestas en general (sec. 92), quinielas (sec. 93) y apuestas hípcas (sec. 94).

<sup>49</sup> Sec. 68 *Gambling Act* 2005.

<sup>50</sup> Sec. 67 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>51</sup> Vid. 10.1 de la LRJ.

<sup>52</sup> Sec.89 *Gambling Act* 2005.

<sup>53</sup> Secs. 110-115 *Gambling Act* 2005.

caso español las licencias generales y las licencias singulares se conceden por un periodo determinado de tiempo y están sujetas a renovación periódica.

En el caso de Reino Unido, la *Gambling Commission*<sup>54</sup> es el organismo encargado de otorgar las licencias a los operadores de juego y las licencias personales a las que nos referiremos más adelante.

El procedimiento de concesión de las licencias operadoras se realiza a instancia de parte, por tanto, se debe solicitar a la *Gambling Commission* el otorgamiento de licencia operadora a través de una solicitud que debe especificar las actividad de juego que debe ser autorizada, una dirección en Reino Unido a efecto de comunicaciones, el pago de las correspondientes tasas por la solicitud de la licencia y la existencia de algún tipo condena por un delito relevante<sup>55</sup> en cuyo caso la Comisión del Juego denegará la solicitud automáticamente. De este modo, el procedimiento de obtención de licencia operadora en Gran Bretaña se produce a instancia del propio interesado, a diferencia del régimen español que incluye también la posibilidad de que se promueva de oficio.

La *Gambling Commission* valora las solicitudes presentadas observando el cumplimiento de las disposiciones legales, la idoneidad del solicitante para llevar a cabo las actividades de juego solicitadas y sus circunstancias financieras y técnicas<sup>56</sup>. Una vez analizados los requisitos anteriores, la Comisión del Juego podrá realizar tres acciones:

- Conceder la licencia.
- Rechazarla.
- O bien otorgarla para algunas actividades y denegarla para otras en el caso de las licencias combinadas.

En la actualidad, la *Gambling Commission* ha otorgado 275 licencias operadoras de juego remoto a 198 operadores<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> La *Gambling Commission* es un organismo público no departamental independiente patrocinado por el Departamento de Cultura, Medios de Comunicación y Deporte. La comisión sustituye al Consejo de los Juegos de Azar de Gran Bretaña como principal entidad de reglamentación de los juegos de azar. GARCÍA CABA, Miguel. “Los modelos europeos del Juego *on line*”. El juego on line... ob. cit. pág.96 *Vid.* sobre la *Gambling Commission* secciones 20-32 *Gambling Act* 2005.

<sup>55</sup> Los incluidos en la Schedule siete de la *Gambling Act* 2005 como la falsedad documental o la falsificación de cuentas. *Vid.* también sec. 69 y 71 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>56</sup> Sec.70 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>57</sup> Cifras extraídas del *Gambling industry statistics* de abril de 2008 a marzo de 2013 (recurso electrónico) pág.37.[http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling\\_data\\_\\_analysis/statistics/industry\\_statistics.as](http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling_data__analysis/statistics/industry_statistics.as)

La Ley del Juego inglesa, a diferencia de la española, no determina el plazo de resolución de las solicitudes simplemente indica que la Comisión del Juego tan pronto como resulte posible notificará la concesión de la licencia y expedirá su correspondiente licencia operadora y en caso contrario, el rechazo de la licencia cuya notificación incorporará las razones de su denegación<sup>58</sup>.

La ley de juego británica de la misma forma que hace la LRJ<sup>59</sup> también prevé un Registro de licencias operadoras cuya finalidad es mantener un registro de los operadores con licencia y los detalles relativos a cada tipo de licencia que la Comisión del Juego considere apropiados<sup>60</sup>.

Solamente destacar para finalizar este apartado que, en el modelo británico existen las denominadas licencias personales, las cuales deben ser solicitadas por aquellas personas que ocupen cargos de dirección en las empresas operadoras de juego<sup>61</sup>, y cuyo objetivo es promover el juego seguro y justo, asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y los requisitos establecidos por la Comisión del Juego<sup>62</sup>. El procedimiento previsto para la obtención de licencia personal así como sus requisitos y duración se encuentran regulados por las mismas disposiciones aplicables a las licencias operadoras<sup>63</sup>. En relación a este aspecto, el modelo británico introduce las licencias personales como un mecanismo para garantizar que el cargo de dirección de las empresas operadoras de juego en línea es ocupado por una persona adecuada para garantizar el funcionamiento de la actividad de juego conforme a las disposiciones legales, especialmente las relacionadas con el juego justo y la protección de los consumidores. En nuestro país en cambio, la normativa no prevé el otorgamiento de las denominadas licencias personales.

---

px. Consultada el 17/4/14. Pueden consultarse los operadores con licencia en: <https://secure.gamblingcommission.gov.uk/gccustomweb/PublicRegister/PRSearch.aspx>. Consultada el 17/4/14.

<sup>58</sup> Sec.74 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>59</sup> Vid .art.22.1 a) de la LRJ.

<sup>60</sup> Sec.100 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>61</sup> Sec. 127 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>62</sup> Puede verse más sobre este aspecto consultando la guía rápida: "Holding a Personal Management licence" de la *Gambling Commission* <http://www.gamblingcommission.gov.uk/PDF/PML%20Quick%20Guide%20August%202012.pdf>.

Consultada el 20/3/14.

<sup>63</sup> Sec.128 *Gambling Act* 2005.

## 4.2 Empresas operadoras

Dentro de este apartado se analizan los requisitos, circunstancias y obligaciones que deben cumplir las empresas operadoras para poder llevar a cabo la actividad de comercialización de juegos en línea.

En relación a lo establecido en la normativa española, la LRJ determina que las empresas operadoras han de ser personas jurídicas con forma de sociedad anónima domiciliadas<sup>64</sup> en España o en un país del Espacio Económico Europeo<sup>65</sup> y que tengan al menos un representante en España<sup>66</sup>. Este requisito ha sido admitido por la jurisprudencia del TJUE al considerar que ciertos objetivos justifican la exigencia de la forma de sociedad anónima, concretamente en aquello relacionado con su organización interna, contabilidad necesaria, controles a los que está sometida y a las relaciones con terceros, con la finalidad de proteger los derechos de los consumidores y la prevención del fraude<sup>67</sup>.

Sin embargo, el órgano judicial comunitario se mostró en contra de la exigencia de que la sociedad cotizara en los mercados organizados<sup>68</sup>.

La LRJ también admite como operadores a las sociedades de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo que tengan al menos un representante en nuestro país<sup>69</sup>. No obstante, para que los operadores de otros Estados miembros puedan llevar a cabo actividades de juego en nuestro país deberán cumplir con los requisitos establecidos por la legislación española, esto es, solicitar las correspondientes licencias generales y singulares pues los títulos habilitantes otorgados por otros Estados no son válidos en España<sup>70</sup>.

A *priori*, la circunstancia anterior infringe la libertad de establecimiento comunitaria en tanto que la autorización para operar en un Estado miembro debería

---

<sup>64</sup> Se entiende por domicilio como el lugar en que se halle el centro de efectiva administración y dirección, o en el que radique el principal establecimiento o explotación de la sociedad (art.9.1 LSC).

<sup>65</sup> El Espacio Económico Europeo (EEE) se formó en 1994 para ampliar las disposiciones de la UE en relación con su mercado interior a los países que configuran la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) que son Noruega, Islandia, Liechtenstein y Suiza. No obstante, a pesar de que Suiza no forma parte del EEE, los tratados bilaterales sectoriales que vinculan a este país con la UE incorporan en gran medida las mismas disposiciones que los aprobados por otros países del EEE. [http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/es/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_6.5.3.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_6.5.3.html). Consultada el 25/3/14.

<sup>66</sup> Art.13.1 de la LRJ.

<sup>67</sup> Vid. STJUE de 9 de septiembre 2010 caso *Ernst Engelmann* ap. 29 (TJCE 2010\259).

<sup>68</sup> Vid. STJUE de 6 de marzo de 2007 caso *Placanica* aps. 61 y 62 (TJCE 2007\51).

<sup>69</sup> Vid. STJUE de 9 de septiembre 2010 caso *Ernst Engelmann* aps. 32 y ss (TJCE 2010\259).

<sup>70</sup> Así lo establece el art. 9.4 de la LRJ.

habilitar para el ejercer dicha actividad en otro Estado miembro. Sin embargo, el TJUE reconoce a los Estados miembros una facultad de apreciación para determinar las exigencias, conforme a su propia escala de valores, así como para fijar el margen de protección para garantizar la protección de los consumidores y del orden social así como para evitar los posibles peligros derivados de los juegos de azar<sup>71</sup>.

En este mismo sentido además, la modulación realizada por el TJUE sobre la libertad de establecimiento<sup>72</sup> y la libre prestación de servicios<sup>73</sup> a la que hemos hecho referencia anteriormente se encuentra justificada también por la falta de una armonización comunitaria en la materia<sup>74</sup>, por lo que los Estados miembros tienen potestad y libertad para determinar los objetivos de su política en materia de juegos de azar así como el grado de protección.

Asimismo, el Tribunal ha señalado que los Estados pueden llegar a prohibir la oferta de juegos de azar a través de Internet en caso de considerarse apropiada para prevenir la incitación al gasto excesivo en juego, la lucha contra la adicción a éste y la protección de la juventud<sup>75</sup>. No obstante, este tipo de restricciones se encuentran limitados en todo momento por el respeto a los principios de necesidad y proporcionalidad<sup>76</sup>.

Para solicitar el otorgamiento de licencia general, las empresas de juego en línea deberán cumplir con una serie de requisitos jurídicos y económicos establecidos por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del Juego, el Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego y los pliegos de bases de las convocatorias.

a) Los requisitos jurídicos son<sup>77</sup>:

---

<sup>71</sup> Vid. STJUE de 30 de junio de 2011 caso *Zeturf* aps.37-43 (TJCE 2011\208); STJUE 8 de septiembre de 2010 caso *Stob* ap. 76 (TJCE 2010\253) y STJUE 8 de septiembre de 2009 caso *Bwin* ap. 57 (TJCE 2009\254).

<sup>72</sup> Art.49 del TFUE.

<sup>73</sup> Art.56 del TFUE.

<sup>74</sup> La regulación de los juegos de azar se excluye expresamente en el art.2.2 h) de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, en el mercado interior como hemos dicho y también en el art.1.5 d) de la Directiva 2000/31/ CE, de 8 de junio, sobre el comercio electrónico.

<sup>75</sup> Vid. STJUE de 8 de septiembre de 2010 caso *Carmen Media Group* aps. 46 y 105 (TJCE 2010\254).

<sup>76</sup> Vid. sobre el triple test de necesidad, idoneidad y proporcionalidad para restringir la libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios en la STJUE de 18 de octubre de 2012 caso *X* aps. 36-37 (TJCE 2012\303); STJUE de 14 de octubre de 2004 caso *Omega* aps.36-37 (TJCE 2004\377).

<sup>77</sup> Art.13 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre relativo a las licencias, autorizaciones y registros del juego.

- Persona jurídica con forma de Sociedad Anónima con nacionalidad española<sup>78</sup> o de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo y con al menos un representante en España.
  - El objeto social de la sociedad<sup>79</sup> debe ser la organización, comercialización y explotación de juegos, constituyéndose como operadores de juego o apuestas.
  - Posesión del capital social mínimo<sup>80</sup> desembolsado en función de lo establecido en las bases de la convocatoria.
- b) Los requisitos económicos financieros son<sup>81</sup>:
- Realización de declaraciones por entidades financieras que acrediten la solvencia de la sociedad.
  - Aportación de las cuentas anuales<sup>82</sup> que se hayan presentado al Registro Mercantil o en Registro oficial que corresponda.
  - Declaración sobre el volumen global de negocios<sup>83</sup> de la entidad en los últimos tres ejercicios.

En relación a las obligaciones que deben asumir las entidades una vez obtenida la licencia general pueden resumirse principalmente en:

- Desde el punto de vista económico, la satisfacción de la tasa por la gestión administrativa del juego<sup>84</sup> a la cual haremos referencia en el capítulo siguiente.

---

<sup>78</sup> Serán consideradas sociedades de capital españolas las que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido (art.8 LSC).

<sup>79</sup> El objeto social es la actividad o conjunto de actividades a que se dedican o pretenden dedicarse en el tráfico las sociedades externas. El objeto social ha de ser lícito y debe constar en el negocio de constitución de la sociedad. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador). *Diccionario Jurídico*. 6a ed. Navarra: Cizur Menor, 2012. pág. 492.

<sup>80</sup> El capital social es la cifra representativa del valor atribuido a las aportaciones patrimoniales realizadas o comprometidas por los socios. Tal y como determina el art.4 LSC en las S.A. el capital mínimo no podrá ser inferior a sesenta mil euros. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador). *Diccionario Jurídico...* ob. cit. pág. 135.

<sup>81</sup> Vid. art.14 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre relativo a los licencias, autorizaciones y registros del juego.

<sup>82</sup> Las cuentas anuales están formadas por el conjunto de documentos contables que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa que cada empresario deberá formular anualmente al cierre de cada ejercicio. En el caso de las sociedades, las cuentas anuales deben ser formuladas por los administradores en el plazo de máximo de tres meses, contados a partir del cierre del ejercicio social. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador) *Diccionario Jurídico...* ob. cit. pág. 225.

<sup>83</sup> El volumen global de negocios o la cifra de negocios comprende los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el IVA, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deean ser objeto de repercusión. (art. 35.2. párrafo 2º del Código de Comercio).

- Obtener licencia singular<sup>85</sup>.

- La obligación de implantar un sitio web con nombre de dominio bajo *.es*<sup>86</sup> para la explotación y desarrollo de las actividades de juego en línea incluidas en la LRJ. Y la de “redireccionar hacia el sitio web específico con nombre de dominio bajo *.es* todas las conexiones que se realicen desde ubicaciones situadas en territorio español, o que hagan uso de cuentas de usuario españolas, a sitios web bajo dominio distinto al *.es*, que sean propiedad o estén controlados por el operador de juego, su matriz o sus filiales”<sup>87</sup>.

A las tres obligaciones anteriores, podemos añadir también la necesidad de disponer de una Unidad Central de Juegos (servidor) y una réplica cuyas funciones son el registro de las operaciones que se lleven a cabo desde los equipos y usuarios conectados a la misma para controlar la actividad de juego en línea que se lleve a cabo<sup>88</sup>. Tanto la Unidad de Central de Juegos como su réplica deben estar conectadas informáticamente con los sistemas de la DGOJ, quien controla y realiza un seguimiento de toda la actividad de juego en línea que se realiza. La Unidad Central de Juego debe ser monitorizada desde territorio español<sup>89</sup>. Por tanto, debe interpretarse en este sentido que el servidor puede estar situado dentro o fuera de España. Según GARCÍA DE PABLOS, la manifestación que realiza la ley entorno a este aspecto hace pensar que la LRJ permite al operador desarrollar su actividad con o sin establecimiento en nuestro país al permitir que el servidor se localice fuera de España siempre que se encuentre conectado a la DGOJ<sup>90</sup>.

Las obligaciones mencionadas responden a la idea de realizar una fiscalización de todas las transacciones económicas que se llevan a cabo dentro del ámbito del juego

---

<sup>84</sup> Art.10.4 c) de la LRJ

<sup>85</sup> Art. 10.4 b) de la LRJ.

<sup>86</sup> Sobre el procedimiento de solicitud de dominio *.es* consultar la Instrucción del Director General de red.es, de 2 de enero de 2010, por la que se desarrollan los procedimientos aplicables a la asignación y a las demás operaciones asociadas al registro de nombres de dominio bajo el “.es”. Para más información sobre la creación de un dominio *.es* *vid.* <http://www.dominios.es/dominios/es>. Consultada el 13/4/14.

<sup>87</sup> Art.10.4 d) y e) de la LRJ.

<sup>88</sup> *Vid.* art.18.1 de la LRJ.

<sup>89</sup> *Vid.* 18.4 de la LRJ.

<sup>90</sup> GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “La nueva tributación del juego on line” *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*. n°21/2011. pág.41. *Vid.* también art.18 de la LRJ.

con el objetivo principal de asegurar que operadores satisfacen los correspondientes impuestos sobre el juego y que los jugadores tributan por las ganancias obtenidas<sup>91</sup>.

En relación a la Ley de Juego británica, como se ha hecho referencia anteriormente, las denominadas licencias operadoras de juego deben ser solicitadas por aquellas empresas que deseen llevar a cabo actividades de juego en línea dentro de Reino Unido. A diferencia del modelo español, la ley inglesa destaca en este aspecto que únicamente deben solicitar dicha licencia aquellos operadores que tengan su equipo de juego situado en Gran Bretaña<sup>92</sup>. En cambio, la legislación de nuestro país no exige que el servidor se encuentre en España para sujetarse a la aplicación de la LRJ, sino que únicamente requiere la conexión del servidor a la Unidad Central del Juego independientemente de su ubicación siempre que quiera comercializarse juego en línea dentro de territorio español. Por tanto, toda la oferta de juego *on line* ofrecida a jugadores españoles se encuentra sometida a la aplicación de la LRJ y, en cambio, sólo a aquellas empresas que tengan situado su equipo de juego en Reino Unido se les aplicará el régimen contenido en la *Gambling Act* y, en consecuencia, deberán solicitar la correspondiente licencia operadora. Este aspecto configura un modelo de mercado de juego más amplio y flexible para las empresas operadoras localizadas en otros países, las cuales pueden ofrecer juegos en línea a jugadores situados en Reino Unido sin necesidad de obtener una licencia.

Sin embargo, esta apertura del mercado de juego en línea británico ha comportado a su vez que numerosas empresas de juego *on line* británicas decidan operar desde zonas *off shore*<sup>93</sup> para evitar el pago de los impuestos derivados del juego en Reino Unido, aspecto sobre el que se incidirá más profundidad en el capítulo siguiente.

La legislación británica, en cambio, no impone ningún tipo de restricción en relación con los requisitos jurídicos que debe cumplir un operador para solicitar una licencia operadora, por este motivo, tanto el *sole trade* (equivalente al empresario individual español) como las *companies* (similares a las sociedades de capital configuradas en el derecho español) podrán solicitar licencia para ejercer actividades de

---

<sup>91</sup> Destacamos que este aspecto será una de las principales diferencias que podrá observarse entre el modelo de regulación del juego remoto británico y español.

<sup>92</sup> Sec.89 *Gambling Act* 2005.

<sup>93</sup> Término anglosajón empleado para denominar a los estados o partes de su territorio en los que existe una presión tributaria, directa o indirecta, nula o muy reducida. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador). *Diccionario Jurídico...* ob. cit. pág. 516.

juego en línea<sup>94</sup>. Como se ha visto, el mercado de juego *on line* británico está abierto a todo tipo de operadoras, nacionales como extranjeras, ya que, deben obtener la correspondiente licencia los operadores con servidor situado en Gran Bretaña. Dentro de este aspecto, la Ley de Juego británica tampoco especifica los requisitos económicos que deben cumplir las empresas operadoras para solicitar la licencia operadora. Por tanto, el procedimiento de concesión británico resulta más discrecional en tanto que se deja un amplio margen de decisión al órgano administrativo, la *Gambling Commission*, para valorar si procede o no el otorgamiento de licencia operadora pues como hemos visto, presentada la solicitud de licencia, la *Gambling Commission* valorará las circunstancias y la idoneidad del operador para obtener el correspondiente título habilitante.

Por tanto, después de haber realizado una visión global de las principales características del modelo de juego *on line* configurado por las legislaciones británica y española, resulta conveniente destacar en la siguiente tabla los principales rasgos definitorios de los dos modelos:

	<b>ESPAÑA</b>	<b>REINO UNIDO</b>
<b>Ley reguladora</b>	Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego	<i>Gambling Act 2005</i>
<b>Aplicación normativa</b>	Para operar en territorio español tanto desde como hacia nuestro país	Se aplica solamente a las empresas que tengan su equipo de juego en Reino Unido
<b>Requisitos para desarrollar juego en línea</b>	Licencia general Licencia singular	<i>Operating licence</i> <i>Personal licence</i>
<b>Duración licencias</b>	10 años licencia general (prorrogables) De 1 a 5 años licencia singular (prorrogables)	Indefinidas, excepto causas previstas en la ley

<sup>94</sup> La *Gambling Act 2005* no exige una determinada forma a las empresas operadoras, en este mismo sentido ni la *Trade description Act* de 1968 ni la *Companies Act 2006* imponen ninguna restricción. Dicha información ha sido contrastada a través de una comunicación por correo electrónico a la *Gambling Commission* (G.Commission@gamblingcommission.gov.uk) enviada el 19/3/14 y recibida el 21/3/14.

<b>Forma de las empresas operadoras</b>	S.A. domiciliadas en España o en un país perteneciente al Espacio Económico Europeo que tengan al menos un representante en España	No existe ningún tipo de restricción
---	--	--------------------------------------

*Fuente: elaboración propia*

## 5. LA TRIBUTACIÓN DEL JUEGO *ON LINE* EN ESPAÑA Y REINO UNIDO

Dentro del presente capítulo se realiza un análisis de la fiscalidad que presenta el juego *on line* en nuestro país y en Gran Bretaña. Para llevar a cabo dicho estudio nos centramos básicamente en los dos tributos de juego que deben satisfacer las empresas operadoras: el Impuesto sobre las Actividades de Juego y la tasa por la gestión administrativa del juego en España y el *Gaming Duty* y las tasas existentes por la solicitud y mantenimiento de licencias en Reino Unido.

Resulta interesante destacar que los costes a los que deben hacer frente las empresas dedicadas a la comercialización del juego remoto, especialmente los relacionados con las cargas tributarias, son determinantes para el establecimiento de una empresa de juego en un territorio u otro. Por tanto, un modelo con altos tipos impositivos comportará que los operadores se queden fuera del mercado y, por consiguiente que la Hacienda Pública recaude menos y que la oferta de juego en línea sea limitada<sup>95</sup>. Para PÉREZ CARCEDO, el establecimiento de un marco tributario adecuado “es fundamental para el buen funcionamiento del ámbito regulatorio del juego *on line*. Así, una estructura fiscal discriminatoria respecto a un determinado tipo de juego *on line*, o una tasa impositiva injusta podrían tener el mismo efecto que la prohibición o el sistema monopolista”<sup>96</sup>.

En España, la completa ausencia de regulación y la falta de control y fiscalización de las actividades de juego en línea favorecieron a su crecimiento y expansión. Este hecho representó para los operadores de juego tradicional una disminución en su actividad económica y una situación de desigualdad absoluta respecto a las empresas que ofrecían juego remoto, en este sentido, según ANDRÉS ÁLVEZ esta situación representaba “un caso claro de competencia desleal, pues mientras que el operador de juego de legal tributa y se sujeta a una normativa muy burocratizada y garantista, el ilegal campa por sus respetos sin obedecer a ninguna normativa y sin prácticamente ningún gasto”<sup>97</sup>.

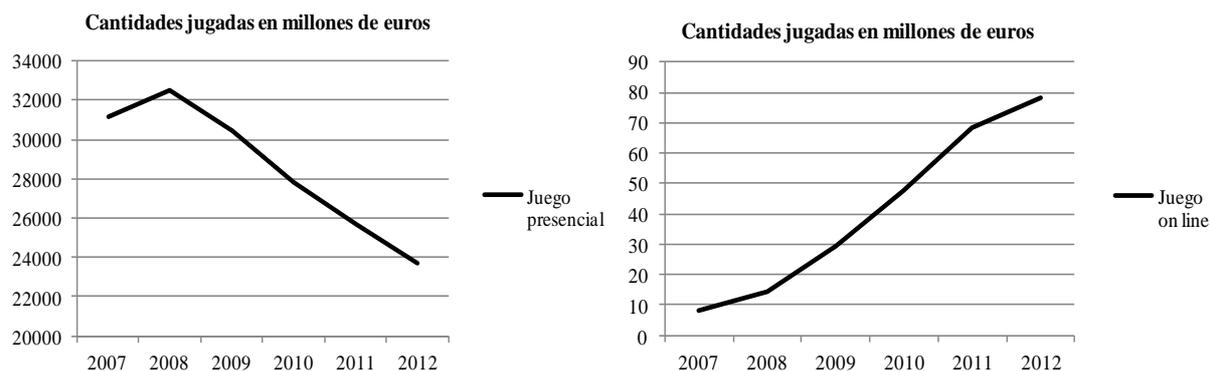
---

<sup>95</sup> “Online gambling: Key objectives for a successful regulatory and tax framework” informe elaborado por la *Remote Gambling Commission Association*, pág.6 sec. 39. Recurso electrónico. [http://www.rga.eu.com/data/files/Factsheets/rga\\_key\\_objectives.pdf](http://www.rga.eu.com/data/files/Factsheets/rga_key_objectives.pdf). Consultado el 2/4/14.

<sup>96</sup> PÉREZ CARCEDO, LEVI “La relevancia económica del juego «on line»” *El Juego on line*. Cizur Menor: Aranzadi, 2011. pág. 54.

<sup>97</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “La nueva regulación... ob. cit. pág. 511.

Como puede observarse en los dos gráficos que se exponen a continuación, las cantidades jugadas en lugares de juego *off line* en España entre 2007 y 2011 experimentaron una disminución progresiva, mientras que durante el mismo período, las cantidades jugadas en juego *on line* tuvieron un crecimiento exponencial pues en 2008 se jugaron 14,38 millones de euros y en 2012 la cifra aumentó hasta los 78,39 millones de euros.



Fuente: Elaboración propia<sup>98</sup>

De alguna forma, con la creación por parte de la LRJ del denominado Impuesto sobre Actividades de Juego<sup>99</sup> en opinión de CALDERÓN, PADROL y TALEGÓN “se ha situado en un mayor plano de igualdad fiscal las actividades de juego on-line y off-line”<sup>100</sup>. Debe apuntarse además, que pese a la denominación empleada para el impuesto, éste recae exclusivamente sobre el juego realizado por medios interactivos<sup>101</sup>. Además, la LRJ configura la tasa por gestión administrativa del juego por la realización de actuaciones derivadas del juego *on line*.

<sup>98</sup> A partir de los datos de GÓMEZ YÁÑEZ, José Antonio (Director). *Anuario del juego en España: 2012/13: La actividad del juego, cifras y datos socio-económicos*. Madrid: Estudios sobre juego (ESJ), 2012. pág. 20.

<sup>99</sup> Art. 48 de la LRJ.

<sup>100</sup> CALDERÓN, José Manuel; PADROL, Heribert; TALEGÓN, Javier. “La fiscalidad de la Ley de Regulación del Juego”, *Diario La Ley*, nº 7644/2011 al que se ha accedido electrónicamente a través del sitio: <http://diariolaley.laley.es/content/Inicio.aspx>. Consultada el 5/4/14.

<sup>101</sup> La LRJ no deroga la Tasa sobre los juegos de suerte regulada en el art.3.1 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, ni la Tasa sobre Rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias contenida en los artículos 36 a 41 del Decreto 3059/1966, que aprueba el Texto Refundido de tasas fiscales (disp. Final 5º de la LRJ). De este modo, por tanto, el sistema de tributación del juego presencial se ha mantenido con la aprobación de la LRJ.

Respecto a Gran Bretaña, la tributación del juego remoto se articula a través de del denominado Impuesto sobre el Juego Remoto, conocido como *Remote Gaming Duty*<sup>102</sup>, creado por la *Finance Act* de 2007<sup>103</sup>. Y paralelamente, dentro de la Ley de Juego de 2005 aparecen las tasas, llamadas *fees*, derivadas de las gestiones realizadas para la solicitud y el mantenimiento de las licencias de actividad de juego *on line*<sup>104</sup>. Por tanto, respecto al modelo tributario de juego en línea configurado por la normativa española, en Gran Bretaña existe una normativa única reguladora de los impuestos derivados del juego, la *Betting and Gaming Duties Act* de 1981, a diferencia de nuestro país en el que la normativa tributaria en materia de juegos es diversa y no se encuentra en un único texto normativo. En relación a las tasas, la tasa por la gestión administrativa del juego se encuentra también regulada por la LRJ, en cambio, en el modelo británico las tasas derivadas del juego remoto se establecen en normativas distintas como se verá más adelante.

### 5.1 Impuestos derivados del desarrollo de juego *on line*

En este apartado se analizan los dos impuestos principales que deben satisfacer las empresas operadoras que desarrollan juego en línea en España y Reino Unido: el Impuesto sobre Actividades de Juego y el *Remote Gaming duty* respectivamente.

Como ha señalado parte de la doctrina<sup>105</sup>, en el momento de configurar impuestos específicos sobre el juego *on line* existen dos modelos distintos:

- Por un lado, se opta por gravar el juego remoto con un impuesto determinado sobre el consumo sobre la base de apuestas o ganancias realizadas por los clientes radicados en el Estado de referencia, es decir, el modelo basado en el *Place of Consumption Tax*.

- Y por el otro, elaborar un impuesto directo sobre el beneficio de las empresas autorizadas para comercializar las diferentes modalidades de juego en línea, el llamado *Gross Profit Tax*.

---

<sup>102</sup> Sec. 26 de la *Betting and Gaming duties Act* 1981.

<sup>103</sup> Sec. 8 de la *Finance Act* 2007.

<sup>104</sup> Vid. sec.100 para la solicitud y el mantenimiento de las licencias operadoras y la sec.132 para las licencias personales.

<sup>105</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El Impuesto sobre Actividades de Juego” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. págs. 630 y 631.

La LRJ, como se examinará más adelante, ha decidido optar por un modelo de *Gross Profit Tax*, es decir, sobre el beneficio obtenido por los operadores. No obstante, el diseño realizado por la Ley de Juego según BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ “se aleja notablemente de la propuesta de *Gross Profit Tax* al menos como esta se ha diseñado en términos puramente teóricos”<sup>106</sup>.

### 5.1.1 España

En España, con la promulgación de la LRJ se crea el denominado Impuesto sobre Actividades de Juego<sup>107</sup>. A continuación, se detallan los elementos esenciales que presenta el impuesto.

#### a) Hecho imponible

Respecto a la sujeción al impuesto, es decir, el hecho imponible, éste se configura en la ley como “la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades, reguladas en el apartado 1 del artículo 2, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo, de ámbito estatal”<sup>108</sup>. Según parece entenderse de la denominación y regulación del IAJ establecida por la LRJ, este impuesto debería en principio gravar a todos los operadores de juego, con independencia del tipo o modalidad que lleven a cabo. Sin embargo, con la aprobación de esta nueva normativa en 2011, se han configurado dos modelos de tributación distintos para el juego *on line* y el juego *off line* en tanto que, perduran las tradicionales tasas sobre juego presencial<sup>109</sup>. Según BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ, la regulación del IAJ pone de manifiesto “la pérdida paulatina de respeto por parte del legislador a la configuración normativa del presupuesto de hecho y además ese carácter inexpresivo de la regulación del hecho imponible obliga al resto de elementos estructurales del tributo a definir o (co)definir cuál es el verdadero presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con la consiguiente pérdida de seguridad jurídica que ello comporta y con los abundantes problemas que toda falta

---

<sup>106</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El Impuesto sobre... ob. cit. pág. 631.

<sup>107</sup> Art.48 de la LRJ.

<sup>108</sup> Tal como se determina en el art.48.1 de la LRJ.

<sup>109</sup> Solamente apuntar que los juegos presenciales quedan excluidos de este impuesto pues estos siguen gravados por la Tasa sobre los juegos de suerte del art.3.1 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 y por la Tasa sobre Rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias contenida en los artículos 36 a 41 del Decreto 3059/1966 que aprueba el Texto Refundido de tasas fiscales (disp.final 5º de la LRJ).

sistemática genera”<sup>110</sup>. Además, la configuración temporal del hecho imponible establecida por la LRJ en torno a la “autorización, celebración u organización” se encuentra aparentemente ligada a un suceso puntual lo que difiere totalmente del hecho imponible que quiere gravarse en realidad pues es el desarrollo y comercialización de juego *on line* realizado de forma permanente por las empresas operadoras.

#### b) Sujeto pasivo

En referencia a los sujetos pasivos, a título de contribuyente, son las personas jurídicas en forma de S.A. que operen, organicen o desarrollen juego en línea<sup>111</sup>. Remitiéndonos a lo comentado en el capítulo anterior, únicamente las personas jurídicas con forma de sociedad anónima de nacionalidad española o de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo pueden comercializar juego remoto<sup>112</sup>. De este modo, por tanto, la condición de contribuyente es independiente a la de residente, ya que, las personas jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juego *on line* a residentes en nuestro país también están sujetas al ámbito de aplicación de la LRJ<sup>113</sup>.

En este apartado debe hacerse especial mención al régimen de responsabilidad solidaria del pago del impuesto, el cual determina que en caso de no haberse constatado los correspondientes títulos habilitantes (licencia general y licencia singular) para desarrollar y comercializar juego en línea, responden solidariamente los intervinientes que: “con carácter general, ofrezcan por cualquier medio, actividades de juego a personas con residencia fiscal en España, así como quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego, en ambos casos con independencia del territorio desde el que actúe el operador de juego y los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando debieran razonablemente presumir que dichas infraestructuras o servicios se utilizan o sirven específicamente para la celebración de actividades de juego reguladas en esta Ley”<sup>114</sup>. En opinión de ORÓN MORATAL, “la amplitud de esta formulación puede dar lugar a considerar responsables solidarios a las empresas de telefonía, que sin duda obtienen ingresos por la prestación

---

<sup>110</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El Impuesto sobre... ob. cit. págs. 636 y 637.

<sup>111</sup> Art.48.4 de la LRJ.

<sup>112</sup> Vid. art. 9.1 de la LRJ y apartado 4.2 del presente trabajo.

<sup>113</sup> Vid. art.2.1 d) de la LRJ.

<sup>114</sup> Art.48.5.1 de la LRJ.

del servicio de acceso a Internet, si bien cabe objetar que sus beneficios no se obtienen por el desarrollo del juego salvo, en su caso, en servicios de tarificación adicional”<sup>115</sup>.

La LRJ establece además un mecanismo para constatar que los operadores desarrollan su actividad con las necesarias licencias, en este sentido, a través de la página web de la DGOJ se puede consultar la información para conocer la existencia o no de los títulos habilitantes imprescindibles para llevar a cabo la actividad<sup>116</sup>. De esta forma, en opinión de CALDERÓN, PADROL y TALEGÓN “la constatación de títulos habilitantes de los operadores de juego se erige como principal mecanismo para evitar o protegerse frente a una eventual derivación de responsabilidad tributaria, a la vista de su ámbito de aplicación objetivo y subjetivo<sup>117</sup>”. Sin embargo, otra parte de la doctrina<sup>118</sup> añade que debe criticarse especialmente el hecho de que no se hayan regulado los detalles de la responsabilidad tributaria estableciendo por ejemplo certificados o la vigencia temporal de la información ofrecida por la página web de la DGOJ a efectos de liberación de responsabilidad.

### c) Cuantificación de la prestación

En cuanto a los elementos de cuantificación del tributo, es decir, la base imponible y los tipos de gravamen, son los que mayor controversia y crítica han generado por parte de la doctrina como se verá a continuación.

En relación a la determinación de la base imponible, debe apuntarse que durante un cierto tiempo se mantuvo la discusión técnica respecto al gravamen del juego *on line*, ésta se basaba en dos modelos de imposición distintos. El primero de ellos sobre el beneficio o margen bruto de los operadores (*gross profit*) y el segundo sobre el volumen de ventas (*turnover tax*)<sup>119</sup>. No obstante, en la actualidad esta cuestión parece haberse

---

<sup>115</sup> MORATAL ORÓN, Germán. “Régimen fiscal del juego remoto” *La consolidación del Juego on line: Realidades y deseos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2012. Conferencias Fundación Codere. pág. 90 y 91.

Debe apuntarse aquí que el proyecto de ley preveía como responsables solidarios del pago del impuesto a los medios publicitarios (art.48.5 a) del Proyecto de Ley 121-000109/2011, de 4 de febrero, de Regulación del Juego), aspecto que en opinión de BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ encuentra su justificación en los importantes gastos en publicidad que realizan los operadores del sector del juego. BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ; Juan José. “El impuesto sobre... ob. cit. pág. 654.

<sup>116</sup> Art.48.5.2 de la LRJ.

<sup>117</sup> CALDERÓN, José Manuel; PADROL, Heribert; TALEGÓN, Javier. “La fiscalidad... ob. cit.

<sup>118</sup> Así lo afirman BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ; Juan José. “El impuesto sobre... ob. cit. pág. 636.

<sup>119</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “La fiscalidad del juego remoto y la Nueva Ley de Regulación del Juego. Un análisis constitucional y comunitario del Impuesto sobre Actividades de Juego” *El juego online*. Cizur Menor: Aranzadi, 2011. pág. 593.

superado debido a que en la mayoría de países se aplica el modelo de gravamen sobre el beneficio de los operadores. En este sentido se manifiesta la Ley de Juego española, la cual ha optado por un modelo de gravamen basado en el beneficio de los operadores. A pesar de esto, la determinación de la base imponible puede venir constituida por dos magnitudes de beneficios distintos en función de la modalidad de juego:

- Para las apuestas mutuas, tanto deportivas, hípcas como de otra naturaleza, las rifas y los concursos la base imponible viene determinada por los ingresos brutos (*gross income*)<sup>120</sup>, definidos éstos por la propia ley como “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”<sup>121</sup>.

- Y para las apuestas deportivas de contrapartida, apuestas deportivas cruzadas, apuestas hípcas de contrapartida, otras apuestas de contrapartida y otros juegos la base imponible se constituye por los ingresos netos (*gross gaming revenue*)<sup>122</sup>, es decir, el importe total de los ingresos brutos una vez deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes<sup>123</sup>. Cuando sean apuestas cruzadas o juegos en los que los sujetos pasivos no obtengan como ingresos propios los importes jugados, sino que, simplemente, efectúen su traslado a los jugadores que los hubieran ganado, “la base imponible se integrará por las comisiones, así como por cualesquiera cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego, cualquiera que sea su denominación, pagadas por los jugadores al sujeto pasivo”<sup>124</sup>. En relación a este aspecto, BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ afirman que esta base imponible resulta imprecisa en tanto que, surgen problemas respecto a la inclusión dentro de la base imponible de conceptos como precios de inscripción, comisiones por utilización de determinados medios de pago que guardan únicamente una relación indirecta con los servicios de juego<sup>125</sup>.

En el caso de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, la LRJ determina que la base imponible está constituida por “el importe

---

<sup>120</sup> Art.48.7. 1º, 4º, 6º, 9º y 10º de la LRJ.

<sup>121</sup> Art.48.6 a) de la LRJ.

<sup>122</sup> Art.48.7. 2º, 3º, 5º, 7º, 8º y 11º de la LRJ.

<sup>123</sup> Art.48.6 b) de la LRJ.

<sup>124</sup> Tal como indica el art.48.6 b) de la LRJ.

<sup>125</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El Impuesto sobre... ob. cit. págs. 656 y 657.

total del valor de mercado de los premios ofrecidos o ventajas concedidas a los participantes”<sup>126</sup>.

La diversidad de bases imponibles del IAJ es el aspecto más controvertido de la regulación de este nuevo impuesto, prueba de ello es que a pesar de que en algunos casos la tributación por el ingreso bruto se compensa con una disminución del tipo de gravamen, por ejemplo el caso del 15% para las apuestas hípicas<sup>127</sup>, en otros supuestos el tipo de gravamen es prácticamente idéntico a aquellas modalidades de juego que utilizan los ingresos netos, circunstancia que, carece de justificación.

La LRJ establece que cuando el importe de las cantidades jugadas sea satisfecho a través de instrumentos de tarificación adicional<sup>128</sup>, la cantidad dedicada a la participación del juego es el importe de la tarificación adicional una vez excluido el impuesto indirecto correspondiente. En virtud de lo que establece la propia Ley de Juego, la tarificación adicional puede definirse como “el importe de la cantidad dedicada a la participación en el juego, excluido el coste de la llamada determinado de acuerdo al valor de mercado, cuando resulte de aplicación lo previsto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre las operaciones vinculadas<sup>129</sup>, sin que se consideren a estos efectos los impuestos indirectos que recaigan sobre las operaciones<sup>130</sup>”.

Respecto al tipo de gravamen, la LRJ dispone un tipo impositivo distinto en función de la modalidad de juego que se trate<sup>131</sup>. En la tabla siguiente se presenta el tipo impositivo para cada juego y la base imponible sobre la que se aplica:

---

<sup>126</sup> Art.48.6 de la LRJ.

<sup>127</sup> Art.48.7.4º de la LRJ.

<sup>128</sup> Dentro de estos se incluyen servicios de telecomunicaciones como las llamadas telefónicas y los mensajes de texto.

<sup>129</sup> La operación vinculada es la realizada entre personas, entidades, o entre ambas entre sí, por la que, en virtud de la existencia de vínculos de parentesco, de poder de decisión o de naturaleza similar, se considere susceptible que se haya podido fijar una valoración que determine para una tributación para la Hacienda Pública inferior que la que hubiera correspondido de aplicarse al valor normal de mercado. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador). *Diccionario Jurídico...* ob. cit. pág.503.

<sup>130</sup> Art.48.6 3º de la LRJ.

<sup>131</sup> *Vid.* art.48.7 de la LRJ.

<b>Modalidad de juego</b>	<b>Gravamen sobre la base imponible</b>
Apuestas deportivas mutuas	22% sobre los ingresos brutos
Apuestas deportivas de contrapartida	25% sobre los ingresos netos
Apuestas deportivas cruzadas	25% sobre los ingresos netos
Apuestas hípcas mutuas	15% sobre los ingresos brutos
Apuestas hípcas de contrapartida	25% sobre los ingresos netos
Otras apuestas mutuas	15% sobre los ingresos netos
Otras apuestas de contrapartida	25% sobre los ingresos brutos
Otras apuestas cruzadas	25% sobre los ingresos netos
Rifas	20% sobre los ingresos brutos
Concursos	20% sobre los ingresos brutos
Otros juegos	25% sobre los ingresos netos
Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales	10% sobre el valor de mercado de los premios o ventajas concedidas a los participantes

*Fuente: elaboración propia*

Como ya apuntaba parte de la doctrina y la jurisprudencia, el tratamiento fiscal de los juegos presenciales era discriminatorio en tanto que no existían argumentos consistentes para justificar la disparidad de gravámenes<sup>132</sup>. Por tanto, se esperaba que con la regulación del IAJ se unificara el modelo de tributación del juego, aspecto que como puede verse no se ha realizado pues la configuración ha sido contraria a este

<sup>132</sup> Así lo afirma ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El régimen tributario del juego remoto” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 27/2009. pág. 35. Y la STC 200/1999 de 8 noviembre FJ 3º (RTC 1999\200) y STC 159/1997 de 2 octubre FJ 4º (RTC 1997\159).

objetivo en tanto que, no solamente se determinan dos bases imponibles distintas según la modalidad de juego sino que también se establecen una diversidad de tipos impositivos según la modalidad de juego. Este hecho resulta criticable por BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ al entender que “entre las distintas modalidades de juego remoto apenas existen diferencias desde las perspectivas de los fines que deben inspirar su regulación, pues todas se uniformizan en función del canal a través del que discurren”<sup>133</sup>. Asimismo, el hecho de que los tipos aplicables del IAJ se sitúen entorno al 20% y al 25% resulta negativo y perjudicial para la viabilidad de los operadores, teniéndose en cuenta por ejemplo que en países como Reino Unido, el impuesto que grava a la actividad de juego remoto es de un 15%<sup>134</sup>. El modelo tributario que establece la LRJ también prevé una habilitación particular a las CC.AA. para elevar los tipos de gravamen hasta un máximo de un 20% respecto a las actividades que se desarrollen por los operadores con residencia fiscal en su territorio, aplicándose sobre los importes jugados por quienes tengan su residencia fiscal en el respectivo territorio<sup>135</sup>. Para ORÓN MORATAL se trata de una opción poco viable pues no solamente se exige que “el operador de juego tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma, dato fácilmente constatable, sino también el jugador y eso es algo que en los juegos remotos es prácticamente imposible de conocer con seguridad”<sup>136</sup>.

El devengo del impuesto se producirá con la autorización, celebración y organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas, combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales de ámbito estatal. En caso de tratarse de actividades que se extienden a periodos temporales, como los son las actividades de juego en línea, el devengo se produce el primer día de cada año natural<sup>137</sup>.

#### d) Liquidación

En referencia a la liquidación del impuesto, la LRJ establece que “cuando se trate de actividades anuales o plurianuales, se deberá efectuar la declaración y autoliquidar el impuesto trimestralmente, en el plazo del mes siguiente al del final de

---

<sup>133</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El impuesto sobre... ob.cit. págs. 660 y 661

<sup>134</sup> Así se ha manifestado en el Informe sobre la fiscalidad del juego “online” elaborado por Deloitte en 2013 para la Asociación Española de Juego Digital (Jdigital) pág. 2 (curso electrónico) [http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00\\_\\_2013/2013\\_09\\_25\\_informe\\_sobre\\_la\\_fiscalidad\\_juego\\_online.pdf](http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00__2013/2013_09_25_informe_sobre_la_fiscalidad_juego_online.pdf). Consultada el 9/4/14.

<sup>135</sup> Art.48 apartado 7 *in fine* de la LRJ.

<sup>136</sup> ORÓN MORATAL, Germán. “Régimen fiscal... ob. cit. pág. 94.

<sup>137</sup> Así lo determina el art.48.3 de la LRJ.

cada trimestre”<sup>138</sup>. De esto modo el IAJ es un impuesto periódico con periodo impositivo y liquidatorio trimestral pero con devengo el primer día del año natural. En opinión de BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ, se trata de un impuesto “sobre los ingresos de los operadores con un periodo impositivo y de liquidación trimestral que se devenga el día 1 de enero para todo el año natural, lo que implica desconocer el devengo establecido en el art.21.1 de la LGT, en que el devengo se define como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria”<sup>139</sup>. De esta manera se configura un impuesto periódico sobre la renta que se devenga antes de que ésta se haya obtenido.

#### e) Gestión

Respecto a la gestión, recaudación, liquidación e inspección del impuesto, la LRJ determina que corresponde a la Agencia Estatal de Administración tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos de Autonomía de las CC.AA. así como en las leyes en materia de cesión de tributos que, en su caso, se aprueben<sup>140</sup>.

En este sentido, la LRJ determina la participación de las CC.AA. en la recaudación y distribución del impuesto obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, reservándose al Estado lo recaudado por cuenta de los jugadores no residentes en España y por lo que corresponde a las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípcas estatales incluso cuando se realicen mediante sistemas electrónicos, informáticos o telemáticos<sup>141</sup>. Esta última disposición, puede dar a pie a pensar que las otras modalidades de juego estatal cuya participación no sea a través de esos medios, también se encuentran incluidas en la recaudación a distribuir. En opinión de ORÓN MORATAL este sistema de participación puede comportar algunos problemas como por ejemplo que se tome como punto de conexión la residencia de los jugadores y no el lugar desde

---

<sup>138</sup> Así lo dispone el art.48.8 de la LRJ. En relación a la autoliquidación del IAJ, ésta debe hacerse por vía telemática a través de la presentación del modelo 763 que aparece en el anexo I de la Orden EHA/1881/2011 de 5 de julio.

<sup>139</sup> BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El impuesto sobre... ob.cit. págs. 640 y 641.

<sup>140</sup> Art.48.9 de la LRJ.

<sup>141</sup> Art.48.11 de la LRJ. *Vid.* también la disp. adic. 6º de la LRJ la cual establece varias disposiciones sobre el modo en que se articula esta cesión territorializada hasta que no se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos de forma que “el Estado hará llegar a las Comunidades Autónomas, previos los acuerdos en los marcos institucionales competentes, el importe acordado con las Comunidades Autónomas, según lo establecido en el apartado 11 del artículo 48 de esta Ley”.

el que se juega en tanto que, no solamente se cede al Estado la recaudación de los no residentes en España sino también la obtenida por el juego desde una comunidad autónoma por jugadores no residentes en el territorio de esa comunidad pero si son residentes en España, debiéndose, por tanto, de ceder esa cantidad correspondiente a esos jugadores a sus respectivas CC.AA. de residencia<sup>142</sup>.

Sin embargo, debe remarcar que el IAJ no es un impuesto cedido a las CC.AA., a pesar de lo asumido por parte de la doctrina<sup>143</sup> y como puede desprenderse de la redacción de la LRJ<sup>144</sup>, debido a que queda excluido de los impuestos cedidos del art.11 de la LOFCA<sup>145</sup>.

En conclusión, el modelo configurado por el IAJ no ha conseguido actualizar y unificar la fiscalidad del juego en España, sino más bien establecer de nuevo un sistema de tributación desigual entre el juego *on line* y *off line*, favoreciendo de este modo a las empresas de juego remoto con la finalidad de conseguir que los grandes empresas de juego en línea, que operaron durante años de forma ilegal, soliciten licencia en España<sup>146</sup>. Asimismo, en opinión de ANDRÉS ÁLVEZ, el modelo propuesto es discriminatorio porque propone diferentes tipos impositivos según la fórmula de juego empleada y desincentivador debido a que el IAJ se hace recaer sobre el volumen de negocio de los operadores de juego, cuando en realidad debería hacerse recaer sobre el total de las cantidades apostadas menos los premios pagados<sup>147</sup>.

### 5.1.2 Reino Unido

Por otro lado, en Reino Unido con la *Finance Act* de 2007 se crea el *Remote Gaming Duty* que pasa a formar parte de la *Betting and Gaming Duties Act* de 1981. La

---

<sup>142</sup> ORÓN MORATAL, Germán. “Régimen fiscal... ob. cit. pág. 96.

<sup>143</sup> Así lo afirma GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “Proyecto de Ley sobre la tributación del juego online” *Quincena Fiscal Aranzadi*. nº 10/2011. pág. 21.

<sup>144</sup> Vid. el art.48. 11 de la LRJ.

<sup>145</sup> A pesar de este hecho, las CCAA han creado tributos propios de acuerdo con sus competencias para legislar en materia tributaria. En este sentido, vid. el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso de Andalucía establecido por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad o el Impuesto sobre los Depósitos bancarios de Cataluña creado por la Ley 4/2014, de 4 de abril, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito.

<sup>146</sup> Tal como manifiestan BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El impuesto sobre... ob. cit. pág. 645.

<sup>147</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Crítica y posición... ob. cit. pág. 665 y 666.

configuración del impuesto sobre juego remoto británico es muy distinta a la del IAJ de nuestro país tal como se verá a continuación.

Tal como su propio nombre indica, el *Remote Gaming Duty* grava solamente el juego remoto, por tanto, resulta acertada la denominación empleada por el legislador inglés, a diferencia de la empleada en el modelo español, denominado Impuesto sobre Actividades de Juego, que pese a ser un impuesto que únicamente recae sobre el juego *on line*, de su denominación puede desprenderse, como ya se ha comentado, que podría gravar a todas las modalidades de juego.

a) Hecho imponible

El hecho imponible del impuesto británico es el desarrollo de actividades de juego en línea relacionadas con una licencia operadora o bien disponer de al menos una parte del equipo de juego remoto situado en Reino Unido<sup>148</sup>. En este sentido, debe apuntarse que el cumplimiento del primer requisito ya incluye el segundo, pues como se comentó en el capítulo anterior, deben solicitar licencia operadora, aquellas empresas de juego que tenga su equipo de juego situado en Gran Bretaña<sup>149</sup>. En relación con este aspecto, puede observarse que la sujeción al impuesto es diferente a la configurada en la LRJ, pues en ésta el hecho imponible era amplio e incluía la autorización, celebración y organización de juegos, rifas, concursos y apuestas así como combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales de ámbito estatal<sup>150</sup>, en cambio, en el modelo británico el hecho imponible se delimita a dos supuestos claramente determinados.

b) Sujetos pasivos

En relación a los sujetos pasivos, la ley británica determina que serán las personas físicas y jurídicas que ofrezcan actividades de juego en línea<sup>151</sup>, de igual modo que se establece la LRJ<sup>152</sup>. Sin embargo, la ley británica, a diferencia de la normativa de juego española, prevé la existencia de un registro en *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC), equivalente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria española, de empresas operadoras sujetas al *Remote Gaming Duty*. El registro debe realizarse al mismo tiempo en que solicita la licencia operadora y debe recibirse por la

<sup>148</sup> Sec. 26 B de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>149</sup> Vid. el apartado 5.1 del presente trabajo.

<sup>150</sup> Tal como dispone el art.48. 1 LRJ.

<sup>151</sup> Sec. 26 I de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>152</sup> Vid. art. 48. 4 de la LRJ.

unidad encargada del registro con 14 días como mínimo de antelación al desarrollo de actividades de juego en línea<sup>153</sup>. La normativa también añade que aquellos operadores de juego que no cumplan con la disposiciones de la *Betting and Gaming Duties* y no se encuentren registrados serán gravados con el impuesto de igual forma<sup>154</sup>.

Respecto al régimen de responsabilidad solidaria, la *Betting and Gaming Duties Act* establece únicamente que, en caso de tratarse de una persona jurídica, los directores responden solidariamente del pago del impuesto. En cambio, la LRJ prevé un régimen de responsabilidad solidaria más amplio, al considerar como responsables a quienes ofrezcan por cualquier medio, actividades de juego en línea a personas con residencia fiscal en España así como los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información cuando debieran conocer que dichas infraestructuras se utilizan para la celebración de juego *on line*<sup>155</sup>.

### c) Cuantificación de la prestación

En cuanto a la base imponible, la legislación de Reino Unido ha optado por un modelo basado en el *gross gaming revenue*, de modo que el gravamen se aplica en todo caso sobre los ingresos netos obtenidos por los operadores de juego remoto<sup>156</sup>. La propia normativa indica que los ingresos netos resultan de la diferencia entre:

- Los costes relacionados con el desarrollo de la actividad de juego en línea y las cantidades jugadas (*remote gaming receipts*)<sup>157</sup>.

- Y las cantidades destinadas al pago de los premios (*remote gaming winnings*)<sup>158</sup>.

Por tanto, como puede observarse, la norma inglesa toma como base imponible los ingresos netos del operador, a diferencia del IAJ de nuestro país, en el cual dependiendo de la modalidad de juego que se trate se aplica el gravamen sobre los

---

<sup>153</sup> Vid. la Notice 455 de Abril de 2010 de *Her Majesty's Revenue and Customs* que incluye información sobre el registro. Y las secs.3 y 4 del *Remote Gaming Duty Regulations 2007 n°2192* que incluye en su anexo el formulario GD 120 de registro (págs. 6 y 7).

<sup>154</sup> Sec.26 J de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>155</sup> Vid.el art.48.5.1 de la LRJ.

<sup>156</sup> Vid. sec. 26 C de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>157</sup> Vid. sec. 26 E de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>158</sup> Vid. sec. 26 F de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

ingresos brutos o netos<sup>159</sup>, circunstancia que como se ha advertido con anterioridad carece de justificación. En este mismo sentido, algunos autores como ANDRÉS ÁLVEZ se han mostrado a favor de tomar el modelo británico y, optar por una única base imponible formada por los ingresos netos<sup>160</sup>.

En relación al tipo de gravamen, la *Betting and Gaming Duties* de 1981 establece un tipo impositivo de un 15% aplicable sobre los ingresos netos de los operadores<sup>161</sup>. El tipo aplicable representa la diferencia más sustancial entre el modelo de fiscalidad del juego remoto en España y el de Reino Unido, de hecho un tipo impositivo menor resulta adecuado para atraer a las empresas operadoras de juego. En este sentido, una elevada carga fiscal con tipos impositivos que se sitúan entre el 20% y el 25% como es el caso de España provoca que la rentabilidad de las empresas sea menor y puede provocar el traslado de las empresas operadoras a territorios con una menor presión fiscal como Gran Bretaña. Este hecho tendría como consecuencia un descenso en la competitividad del mercado del juego *on line* en nuestro país, que resultaría negativa también para los consumidores debido a la reducción de oferta de juego en línea, y además supondría una disminución en la recaudación de los tributos derivados de la actividad de juego remoto. No obstante, el marco de tributación favorable que presenta la normativa británica no ha sido suficiente para atraer a las empresas operadoras de juego a establecerse en Reino Unido pues, como se observará más adelante algunas de las grandes operadoras de juego británicas han decidido situarse en zonas *off shore* para así beneficiarse de una tributación más favorable.

Respecto al devengo, la ley inglesa no prevé expresamente cuando se produce, a diferencia de la LRJ, la cual establece que el devengo se produce con la autorización, celebración y organización de las distintas modalidades de juego previstas de ámbito estatal<sup>162</sup>. Aún que la normativa británica no haga mención a este aspecto, debe entenderse que el devengo tiene lugar cuando se inicia el desarrollo del juego en línea bien y se relacione con la existencia previa de una licencia operadora concedida por la Comisión del Juego de Reino Unido.

---

<sup>159</sup> Debe recordarse que para las apuestas mutuas, tanto deportivas, hípcas como de otra naturaleza, rifas y concursos la base imponible viene determinada por los ingresos brutos tal como dispone el art.48.6 a) de la LRJ y para las apuestas deportivas de contrapartida, apuestas deportivas cruzadas, apuestas hípcas de contrapartida, otras apuestas de contrapartida y otros juegos la base imponible está constituida por los ingresos netos según lo que establece el art.48.6 b) de la LRJ.

<sup>160</sup> ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. "Crítica y posición..." ob. cit. pág. 666.

<sup>161</sup> Sec. 26 C de la *Betting and Gaming Duties* de 1981.

<sup>162</sup> Vid. el art.48.3 de la LRJ.

#### d) Liquidación

En cuanto a la liquidación del *Remote Gaming Duty*, de igual manera que el IAJ<sup>163</sup> de España, se autoliquidada de forma trimestral, además en el caso inglés es la propia ley la que indica el inicio de los períodos trimestrales<sup>164</sup>. La principal diferencia que presenta respecto al régimen de autoliquidación de nuestro país, es el hecho de que se otorga al operador de juego remoto la facultad de poder convenir, previo acuerdo con el *Cumbernauld Accounting Team* (órgano perteneciente a *Her Majesty's Revenue and Customs*) una liquidación diferente a la trimestral que aparece especificada en la normativa<sup>165</sup>. Este hecho representa una ventaja para el operador de juego en línea de Reino Unido pues puede escoger el período de liquidación del impuesto más adaptado a su régimen de actividad económica. La autoliquidación del impuesto debe llevarse a cabo en el período de 30 días<sup>166</sup> después de la finalización del período de cada trimestre enviando el formulario<sup>167</sup> y el pago correspondiente al *Cumbernauld Accounting Team*.

#### e) Gestión

En relación a la gestión y recaudación del *Remote Gaming Duty*, la *Betting and Gaming Duties* de 1981 no realiza ningún mención expresa sobre esta cuestión. Sin embargo, respecto del resto normativa aplicable al juego remoto se desprende que *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) es la encargada de llevar a cabo la gestión y recaudación del impuesto sobre el juego remoto. Por tanto, puede observarse que tanto en el caso de Gran Bretaña como el de España, son las Haciendas Estatales la que recaudan y gestionan el impuesto.

Para finalizar con este apartado, debe apuntarse que durante el año 2012 el gobierno británico anunció una reforma de los impuestos de juego, de modo que a partir del 1 de diciembre de 2014, el *Remote Gaming Duty* se gravará aplicando el criterio de *consumption basis*, es decir, los operadores de juego deberán tributar por los beneficios

---

<sup>163</sup> Art. 48.8 de la LRJ.

<sup>164</sup> Tal como señala la Sec. 26 D de la *Betting and Gaming Duties* de 1981 los períodos trimestrales tienen lugar el 1 de enero, el 1 de abril, el 1 de julio y el 1 de octubre.

<sup>165</sup> Así lo establece la sec. 26 D subsección 2 de la *Betting and Gaming Duties* de 1981, la autoliquidación también se regula en la sec. 5 de la *Remote Gaming Duty Regulations* 2007 n°2192.

<sup>166</sup> Cuando el último día de este plazo sea un día festivo, el pago deberá realizarse en el día inmediatamente anterior a éste (sec. 5 del *Remote Gaming Duty Regulations* 2007 n°2192).

<sup>167</sup> El formulario GD 121 se encuentra en el anexo del *Remote Gaming Duty Regulations* 2007 n°2192 (pág.8).

netos generados por jugadores de Reino Unido<sup>168</sup>, con independencia del lugar donde estén situados los operadores. Asimismo, para controlar que se fiscaliza la actividad de juego en línea proveniente de jugadores situados en Gran Bretaña, los jugadores deberán indicar su lugar de residencia habitual antes de iniciar la actividad, en este sentido pueden darse diversas situaciones<sup>169</sup>:

- La primera de ellas es que efectivamente se trate de un jugador con residencia en Reino Unido.

- La segunda es que el jugador no indique su residencia, cuyo efecto será la consideración de persona residente en Reino Unido.

- Y la tercera de ellas es que el jugador establezca su residencia fuera de Reino Unido, lo que implicará el nacimiento de una obligación para el operador de obtener a través de diversos medios (IP, tarjeta de crédito, número de teléfono etc.) la residencia del jugador.

El principal motivo por el que se ha decidido llevar a cabo esta reforma es gravar a aquellas empresas de juego en línea situadas fuera de Reino Unido, la mayoría en zonas *off shore* como Gibraltar<sup>170</sup>, las cuales, en la actualidad, pueden ofrecer juegos *on line* a jugadores situados en Gran Bretaña sin necesidad de obtener la licencia operadora correspondiente ni tributar por las ganancias obtenidas<sup>171</sup>. En este sentido, además, la *Gambling Act* de 2005 ofrece una ventaja a estos operadores en tanto que, les permite a publicitar sus servicios de juego en línea en Reino Unido siempre que estén situadas en países del Espacio Económico Europeo o bien en territorios estrechamente vinculados

---

<sup>168</sup> Definidos éstos como una persona que habitualmente reside en Reino Unido según la nota informativa “Gambling Tax Reform 2014” elaborada en 2013 por *Her Majesty’s Revenue and Customs* en la sección 4.1 (recurso electrónico) [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/264992/GTR\\_Information\\_Note\\_-\\_FINAL\\_v1\\_0\\_2\\_.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/264992/GTR_Information_Note_-_FINAL_v1_0_2_.pdf). Consultado el 18/4/14.

<sup>169</sup> Nota informativa “Gambling Tax Reform 2014” elaborada en 2013 por *Her Majesty’s Revenue and Customs* en la sección 4.2 (recurso electrónico) [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/264992/GTR\\_Information\\_Note\\_-\\_FINAL\\_v1\\_0\\_2\\_.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/264992/GTR_Information_Note_-_FINAL_v1_0_2_.pdf). Consultado el 19/4/14.

<sup>170</sup> En Gibraltar el *Online Gaming Tax* (Impuesto sobre el Juego *On line*) es de un 1% sobre los beneficios netos de los operadores (sec. 41 de la *Gambling Act* de 2005 de Gibraltar), *vid.* también <https://www.gibraltar.gov.gi/on-business/tax-and-social-insurance>. Consultada 19/4/14.

<sup>171</sup> Según los datos que aporta NAIR, Abhilash se calcula que en 2012 el mercado de juego remoto generó más de 2 billones de libras, que representa 3 veces más los ingresos del mercado de juego remoto regulado. NAIR, Abhilash. “Online gambling... ob. cit.

con Gran Bretaña como Alderney, Antigua y Barbuda, Gibraltar, Isla de Man y Tasmania<sup>172</sup>.

De este modo, por tanto, se decidió impulsar esta reforma para finalizar con la actual situación del mercado *on line* en Reino Unido en la que una gran parte de los operadores deciden trasladarse y operar desde zonas con una tributación más flexible<sup>173</sup>.

### 5.1.3 Consideraciones finales

En resumen, puede concluirse que los modelos de fiscalidad del juego *on line* español y británico presentan diferencias sustanciales en relación a la base imponible y tipo de gravamen, lo que presenta un marco tributario más beneficioso para las empresas de juego situadas en Gran Bretaña<sup>174</sup>. No obstante, parece ser que en la actualidad las grandes compañías de juego siguen optando por establecerse y operar desde zonas *off shore*, lo que hace necesario que un modelo tributario tan flexible como el británico, comprándolo con el nuestro, deba proceder a realizar una reforma estricta de su sistema fiscal para que estas empresas tributen también por las ganancias obtenidas de jugadores de Reino Unido.

Para finalizar con este apartado, en la siguiente tabla se muestran las principales características del impuesto sobre juego *on line* existente en ambos países:

	<b>ESPAÑA</b>	<b>REINO UNIDO</b>
<b>Impuesto</b>	Impuesto sobre Actividades de Juego	<i>Remote Gaming Duty</i>
<b>Ley reguladora</b>	Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego	<i>Betting and Gaming duties Act</i> de 1981

<sup>172</sup> Vid. la sec. 331 de la *Gambling Act* 2005 y también [http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling\\_sectors/remote\\_eg\\_online\\_gambling/getting\\_a\\_licence\\_what\\_you\\_need\\_to\\_do\\_i\\_need\\_a\\_licence.aspx](http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling_sectors/remote_eg_online_gambling/getting_a_licence_what_you_need_to_do_i_need_a_licence.aspx). Consultada el 18/4/14.

<sup>173</sup> Así lo han hecho dos de las grandes casas de apuestas de Reino Unido, *Ladbrokes* y *William Hill* han trasladado sus negocios a Gibraltar. Pueden consultarse los operadores con licencia en Gibraltar en: <https://www.gibraltar.gov.gi/remotegambling>. Consultada el 19/4/14.

<sup>174</sup> Debe apuntarse de nuevo que las empresas operadoras de juego remoto de Reino Unido tributan a un 15% sobre los ingresos netos (*gross gaming revenue*), a diferencia del modelo del IAJ español, donde dependiendo de la modalidad de juego se tributa entorno a un 20% y un 25% sobre los ingresos netos o brutos.

<b>Sujetos pasivos</b>	Personas jurídicas que operen, organicen o desarrollen actividades de juego remoto	Personas físicas o jurídicas que ofrezcan actividades de juego remoto (obligatoriedad de inscripción en un registro de operadores sujetos al pago del impuesto)
<b>Base imponible</b>	Dependiendo de la modalidad: ingresos netos o ingresos brutos	Ingresos netos ( <i>gross gaming revenue</i> )
<b>Tipo de gravamen</b>	Según la modalidad de juego se sitúa entorno el 20% y el 25%	15%
<b>Gestión y recaudación</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> (HMRC)

*Fuente: elaboración propia*

## 5.2 Tasas derivadas de la actividad de juego *on line*

Las empresas operadoras también deben satisfacer las tasas derivadas del desarrollo de juegos en línea. Dentro de este apartado se analiza la llamada tasa por la gestión administrativa del juego española y las diversas *fees* (tasas) que deben satisfacer los operadores de Reino Unido relacionadas con la actividad de juego remoto.

### 5.2.1 Tasas en el ordenamiento jurídico tributario español

En nuestro país, la LRJ creó la denominada tasa por la gestión administrativa del juego, que se encuentra regulada por lo dispuesto en esta normativa así como por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos<sup>175</sup>.

<sup>175</sup> Tal como dispone el art.49.1 de la LRJ.

Respecto al hecho imponible de la tasa, este viene integrado por una relación de actividades administrativas<sup>176</sup>:

- a) La emisión de certificaciones registrales<sup>177</sup>.
- b) La emisión de dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego.
- c) Las inscripciones en el Registro General de Licencias de Juego<sup>178</sup>.
- d) La solicitud de licencias y autorizaciones.
- e) Las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica que vengan establecidas, con carácter obligatorio.
- f) Las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados, destinadas a sufragar los gastos que se generen por la citada Comisión.

Para ORÓN MORATAL, “los hechos imponibles son fácilmente identificables con el sujeto obligado al pago, por referirse, afectarle o beneficiarle de modo particular, pero hay un hecho imponible, en concreto el previsto en el apartado f) que no reúne esta característica, lo que va a comportar que en el resto del régimen jurídico de la tasa se establezcan normas singulares para esa modalidad”<sup>179</sup>.

En relación a los sujetos pasivos de la tasa, éstos serán los beneficiarios o destinatarios de las actuaciones que den lugar al hecho imponible, en concreto<sup>180</sup>:

- La persona que solicite la correspondiente certificación registral, dictamen técnico de evaluación, inscripción en el Registro y tramitación de licencias o autorizaciones.

- Así como el sujeto objeto de las actuaciones inspectoras o de comprobación técnica.

La tasa se devenga respecto de los hechos anteriormente mencionados, es decir, en el momento de solicitud de los correspondientes servicios o actividades, y en caso de

---

<sup>176</sup> Especificadas en el art.49.2 de la LRJ.

<sup>177</sup> Derivadas de los registros del artículo 22 de la LRJ entre los que se encuentra el Registro General de Licencias, mencionado en el apartado 5.1 del presente trabajo.

<sup>178</sup> Regulado en el art.22.1 a) de la LRJ.

<sup>179</sup> ORÓN MORATAL, Germán. “Régimen fiscal... ob. cit. pág. 97.

<sup>180</sup> Art.49.3. 2º de la LRJ.

la realización de actuaciones inspectoras o de comprobación, en el momento de su comunicación<sup>181</sup>.

La cuantía de la tasa será diferente en función del hecho imponible devengado, de este modo las cuantías variarán de forma considerable<sup>182</sup>:

Hecho imponible	Cuantía de la tasa
Emisión de certificados registrales	20 euros
Emisión de dictámenes técnicos	38.000 euros
Inscripción en el Registro General de Licencias	2500 euros
Licencia de juego	10.000 euros
Actuaciones inspectoras o de comprobación técnica	5000 euros

*Fuente: elaboración propia*

En relación al caso particular de las actuaciones regulatorias realizadas por la Comisión Nacional del Juego sobre las actividades de juego de los operadores, los sujetos pasivos obligados al pago son los operadores de juego<sup>183</sup>. Respecto al devengo, este se produce el 31 de diciembre de cada año, a excepción de que por causa imputable al sujeto pasivo perdiera la habilitación (licencia general y licencia singular) para desarrollar juego *on line* en fecha anterior, en tal caso se devengará el día en que tal circunstancia se produzca<sup>184</sup>. La cuantía es del 0,75 por mil<sup>185</sup> de los ingresos brutos de explotación<sup>186</sup> de los operadores. Para ORÓN MORATAL, se trata de “un tributo que afecta la recaudación a una finalidad concreta, la financiación de la Comisión Nacional del Juego, pero no puede calificarse en correcta técnica jurídica como una tasa en

<sup>181</sup> Art.49.4 de la LRJ.

<sup>182</sup> Art.49.5 de la LRJ.

<sup>183</sup> Art.49.3.1º de la LRJ.

<sup>184</sup> Art.49.4.1º de la LRJ.

<sup>185</sup> Art.49.5 f) de la LRJ.

<sup>186</sup> Considerados como el conjunto de ingresos que obtenga el operador derivados de la explotación de los juegos desarrollados en el ámbito de aplicación de la LRJ, excepto los derivados de las loterías. ORÓN MORATAL, Germán. “Régimen fiscal... ob. cit. pág. 97.

medida que grava los ingresos de los sujetos pasivos con independencia de que en concreto esos sujetos hayan contribuido o no a generar los costes de funcionamiento de la Comisión Nacional del Juego”<sup>187</sup>. De este modo, por tanto, el régimen de esta tasa no se ajusta al modelo de tributo formulado por la LGT y en la LTPP. No obstante, debe añadirse en este sentido que los rendimientos que se obtienen de esta tasa no van destinados a financiar la Comisión Nacional del Juego puesto que este órgano finalmente no se ha creado<sup>188</sup>, y, por tanto, resulta acertado cuestionar la legalidad de la existencia de la tasa<sup>189</sup>.

Respecto a la gestión, liquidación y pago de la tasa, la LRJ no menciona expresamente como se debe llevar a cabo sino realiza una remisión expresa a la norma reglamentaria que el Ministerio de Economía y Hacienda apruebe con posterioridad<sup>190</sup>. En este sentido, en la actualidad, la Orden de 4 de junio de 1998 por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública es la que se encarga de regular la gestión, recaudación y autoliquidación<sup>191</sup> de la tasa por la gestión administrativa del juego<sup>192</sup>.

## 5.2.2 Tasas en el ordenamiento jurídico tributario británico

En Reino Unido, como se ha avanzado al principio del epígrafe, existen las *fees*, es decir, las diversas tasas relacionadas con la actividad de juego en línea, por tanto, no existe una denominación única y específica para englobar a todas estas tasas, a diferencia de nuestro país en que existe la tasa por la gestión administrativa del Juego. En este sentido, la *Gambling Act* de 2005, *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations* 2006 y *The Gambling (Personal Licence*

<sup>187</sup> ORÓN MORATAL, Germán. “Régimen fiscal... ob. cit. pág. 98.

<sup>188</sup> Vid. la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en concreto, la disp. adic. 2º extingue la Comisión Nacional del Juego y la disp. adic. 10º atribuye las funciones de la Comisión Nacional del Juego a la Dirección General de Ordenación del Juego.

<sup>189</sup> Así lo manifiesta el Informe sobre la fiscalidad del juego “online” elaborado por Deloitte en 2013 para la Asociación Española de Juego Digital (Jdigital) pág. 3 (recurso electrónico) [http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00\\_\\_2013/2013\\_09\\_25\\_informe\\_sobre\\_la\\_fiscalidad\\_juego\\_online.pdf](http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00__2013/2013_09_25_informe_sobre_la_fiscalidad_juego_online.pdf). Consultada el 19/4/14.

<sup>190</sup> Tal como dispone el art. 49.7 de la LRJ.

<sup>191</sup> El art. 5 párrafo 4º de la Orden de 4 de junio de 1998 establece el formulario 790 para la autoliquidación de las tasas gestionadas por los órganos de la Administración General del Estado.

<sup>192</sup> Resulta interesante destacar que hasta el 1 de enero de 2013 estuvo vigente la Orden EHA/3031/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueban las normas de gestión, autoliquidación y los modelos de impresos para el pago de la tasa por la gestión administrativa del juego pero fue modificada por la disp. adic. decima sexta ap. 4º de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

*Fees) Regulations* 2006 establecen y regulan las diversas tasas existentes relacionadas con la actividad de juego remoto. Debe remarcar que, en el modelo británico no se establecen los elementos esenciales de este tributo expresamente (sujetos pasivos, hecho imponible, devengo, etc.), como ocurre en la legislación española, sino que éstos se encuentran determinados de forma implícita a lo largo de la normativa. Dentro de la legislación británica encontramos las tasas siguientes:

- Tasa por solicitud de licencia operadora<sup>193</sup>.
- Tasa por mantenimiento de licencia operadora<sup>194</sup>.
- Tasa por la solicitud de comunicación de cambio en el control de la *company limited by shares* (equivalente a una sociedad limitada española) con licencia operadora<sup>195</sup>.
- Tasa para modificar las licencias operadoras<sup>196</sup>.
- Tasa para obtener una copia de la licencia operadora<sup>197</sup>.
- Tasa de solicitud de licencia personal<sup>198</sup>.
- Tasa de mantenimiento de licencia personal<sup>199</sup>.

Respecto al hecho imponible, éste viene constituido por la realización de cualquiera de las actuaciones anteriores, es decir, solicitar licencia operadora, realización de la comunicación de cambio en el control de la sociedad limitada, modificación de las condiciones de la licencia operadora, obtención de una copia de licencia operadora y la solicitud de licencia personal. En relación a la tasa por el mantenimiento de licencia operadora y personal, el hecho imponible no viene constituido por la realización de una actividad por parte del sujeto pasivo sino éste se encuentra vinculado al mantenimiento anual de las licencias. Como puede observarse, los hechos imponibles que forman algunas de las tasas británicas no se engloban dentro de la tasa por la gestión administrativa del juego española, como por ejemplo la modificación de la licencia operadora, la comunicación del cambio en el control de la

---

<sup>193</sup> Sec. 69 (2g) de la *Gambling Act* 2005.

<sup>194</sup> Sec.100 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>195</sup> Sec. 23 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>196</sup> Sec. 24 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>197</sup> Sec. 107 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>198</sup> Vid. la sec. 128 de la *Gambling Act* 2005 que remite a las disposiciones aplicables a las licencias operadoras de la parte 5 de esta misma ley.

<sup>199</sup> Sec. 132 de la *Gambling Act* 2005.

sociedad limitada y la solicitud de licencia personal. En concreto, una de las diferencias más sustanciales que presenta el modelo de tasas del juego remoto británico respecto al establecido en la LRJ es la existencia de la denominada tasa por mantenimiento de las licencias operadoras y de las licencias personales. En este sentido, la implantación de una tasa por el mantenimiento de licencias en nuestro sistema resultaría acertada en tanto que, podría substituir a la cuestionada tasa que deben satisfacer los operadores de juego en línea para financiar los costes de funcionamiento de un órgano, la Comisión Nacional del Juego, que finalmente no se ha llegado a crear. Tampoco existe en la normativa inglesa una tasa para los dictámenes técnicos de evaluación de la conformidad de sistemas de juego ni por las actuaciones de inspección técnica a diferencia de lo que se establece en la LRJ<sup>200</sup>.

En relación a los sujetos pasivos, las tasas anteriores deben ser satisfechas por las personas a quienes beneficia la actuación que se deriva del hecho imponible. Por tanto, la persona que solicite o sea titular de una licencia operadora, y en los casos de licencia personal, los sujetos que ostenten cargos de dirección en las empresas operadoras de juego remoto.

El devengo de dichas las tasas se produce cuando se solicitan los correspondientes servicios o actividades. Particularmente, en el caso del mantenimiento de licencia operadora el devengo se produce, de forma anual, antes del aniversario de la concesión de la licencia<sup>201</sup> y en el mantenimiento de la licencia personal, esta tasa de devenga cada cinco años, antes del quinto aniversario de la expedición de la licencia<sup>202</sup>.

Otro de los elementos que distingue el modelo de tasas británicos de la tasa por la gestión administrativa del Juego española es la cuantía de éstas. Conviene destacar que la normativa británica, a diferencia de la LRJ, que determina unas cantidades fijas, establece unas cuantías variables en función de los ingresos netos de la empresa operadora así como del tipo de licencia operadora que quiere solicitarse para la solicitud y mantenimiento de la licencia operadora, además de incluir una serie de reducciones en la cuantía de la tasa para aquellos operadores que sean titulares de dos licencias o los que soliciten más de una licencia a la vez. De este modo, se configura un régimen de tasas equitativo y proporcional que permite a las empresas con menos ingresos netos

---

<sup>200</sup> Vid. art.49.2 b) y e).

<sup>201</sup> Sec.100 de la *Gambling Act* 2005.

<sup>202</sup> Sec. 4.2 de *The Gambling (Personal Licence Fees) Regulations* 2006 nº 3285.

pagar unas tasas menores para solicitar y mantener sus licencias operadoras, y por el contrario aquellas con mayores ingresos deben satisfacer una cuantía de tasa también mayor. Por tanto, el modelo de tasas británico resulta más favorable y flexible para las empresas operadoras en tanto que, la cuantía de la tasa viene determinada por su rendimiento económico.

En las siguientes tablas se muestran las cuantías que deben satisfacer los operadores de juego para solicitar y mantener las licencias operadoras<sup>203</sup>.

Cuantía de la tasa por la solicitud de licencia operadora<sup>204</sup>:

Tipo de licencia operadora	<i>Gross gambling yield (ingresos brutos)</i>						
	Menos de £0.5 millones	De £0.5 a 5 millones	De £5 millones a £25 millones	De £25 millones a £100 millones	De £100 millones a £250 millones	De £250 millones a £500 millones	De más de £500 millones
<i>Casino</i>	£2,933	£7,169	£11,274	£16,551	£26,641	£37,591	£63,671
<i>Bingo</i>	£2,933	£7,169	£11,274	£16,551	£26,641	£37,591	£63,671
<i>General betting standard (virtual events)</i>	£2,933	£7,169	£11,274	£16,551	£26,641	£37,591	£63,671

*Fuente: elaboración propia*

<sup>203</sup> Vid. tablas de los *schedules* 4, 5 y 6 de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations* 2006 n° 3284 modificadas por *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) (Amendment) Regulations* 2012 n°829.

<sup>204</sup> Para la determinación del volumen de ingresos brutos (*gross gambling yield*) de la empresa, la *Gambling Commission* establece que los solicitantes deben hacer un cálculo de los ingresos que tienen previsto obtener durante el período anual en el momento en que deban abonar la tasa de solicitud de licencia operadora, así se indica en el aplicativo disponible en <https://secure.gamblingcommission.gov.uk/GCCustomWeb/FeeCalculator/Remote.aspx>. Consultada el 21/4/14.

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>					
	Menos de £5.5 millones	De £5.5 a 55 millones	De £55 millones a £110 millones	De £110 millones a £220 millones	De £220 millones a £550 millones	De más de £550 millones
<i>General Betting: Standard (Real Events)</i>	£13,529	£38,128	£48,893	£74,012	£117,746	£155,425
<i>Betting Intermediary</i>	£6,346	£13,018	£14,784	£16,274	£19,551	£28,641

*Fuente: elaboración propia*

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>						
	Menos de £1.5 millones	De £1.5 a 5.5 millones	De £5.5 millones a £55 millones	De £55 millones a £110 millones	De £110 millones a £220 millones	De £220 millones a £550 millones	De más de £550 millones
<i>Pool betting</i>	£651	£982	£1,627	£2,027	£4,882	£4,882	£4,882

*Fuente: elaboración propia*

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>		
	Menos de £5.5 Millones	De £5.5 a 55 millones	De £55 millones a £110 millones
<i>Betting Intermediary: Trading Room only</i>	£593	£977	£1,627

*Fuente: elaboración propia*

- *General Betting limited*: £593 (cantidad fija)

- *General betting standard (remote platform)*: £198 (cantidad fija)

Cuantía de la tasa por el mantenimiento de licencia operadora:

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>						
	Menos de £0.5 millones	De £0.5 a 5 millones	De £5 millones a £25 millones	De £25 millones a £100 millones	De £100 millones a £250 millones	De £250 millones a £500 millones	De más de £500 millones
<i>Casino</i>	£3,188	£9,563	£13,529	£38,128	£74,012	£117,746	£155,425
<i>Bingo</i>	£3,188	£9,563	£13,529	£38,128	£74,012	£117,746	£155,425
<i>General betting standard (virtual events)</i>	£3,188	£9,563	£13,529	£38,128	£74,012	£117,746	£155,425

*Fuente: elaboración propia*

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>					
	Menos de £5.5 millones	De £5.5 a 55 millones	De £55 millones a £110 millones	De £110 millones a £220 millones	De £220 millones a £550 millones	De más de £550
<i>General Betting: Standard (Real Events)</i>	£13,529	£38,128	£48,893	£74,012	£117,746	£155,425
<i>Betting Intermediary</i>	£3,188	£9,563	£13,529	£38,128	£74,012	£117,746

*Fuente: elaboración propia*

<b>Tipo de licencia operadora</b>	<b>Gross gambling yield (ingresos brutos)</b>						
	Menos de £1.5 millones	De £1.5 a 5.5 millones	De £5.5 millones a £55 millones	De £55 millones a £110 millones	De £110 millones a £220 millones	De £220 millones a £550 millones	De más de £550 millones
<i>Pool betting</i>	£1,594	£13,529	£38,128	£48,893	£74,012	£117,746	£155,45

*Fuente: elaboración propia*

Tipo de licencia operadora	Gross gambling yield (ingresos brutos)		
	Menos de £5.5 millones	De £5.5 a 55 millones	De £55 millones a £110 millones
<i>Betting Intermediary: Trading Room only</i>	£1,594	£6,765	£19,063

Fuente: elaboración propia

- *General Betting limited*: £1,594 (cantidad fija)
- *General betting standard (remote platform)*: £280 (cantidad fija)

Resulta interesante apuntar que la normativa inglesa a diferencia de la española, establece una serie de reducciones de por ejemplo un 25% sobre cuantía de la tasa de solicitud de la licencia cuando el titular ya posea una primera licencia<sup>205</sup> o una reducción de un 10% del pago de la cuota de mantenimiento de la licencia operadora de menor importe en caso que se posean dos licencias<sup>206</sup>.

A continuación se muestra las cuantías del resto de tasas existentes en la normativa británica:

Tasa	Cuantía
Solicitud de comunicación de cambio en el control de la empresa operadora ( <i>company limited by shares</i> )	75% de la cuantía que debe satisfacerse para solicitar la misma licencia en ese momento <sup>207</sup>

<sup>205</sup> Sec.20 de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations 2006* n° 3284.

<sup>206</sup> Sec.21 de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations 2006* n° 3284.

<sup>207</sup> Sec.23 de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations 2006* n° 3284.

Solicitud de supresión, modificación o adición de algún aspecto o condición de la licencia operadora	Cantidad fija de £25 <sup>208</sup>
Solicitud de copia de la licencia operadora para los casos que establece la ley <sup>209</sup>	No podrá exceder de £25 <sup>210</sup>
Solicitud y mantenimiento de una licencia personal	Cantidad fija de £370 <sup>211</sup>

*Fuente: elaboración propia*

La gestión y liquidación del pago de las tasas anteriores corresponde a la *Gambling Commission*<sup>212</sup>.

### 5.2.3 Consideraciones finales

En resumen, el modelo británico y español de tasas relacionadas con la actividad de juego *on line* presentan diferencias significativas. En primer lugar, la legislación británica ofrece un modelo de tasas basado principalmente en los ingresos brutos de los operadores de juego para determinar su cuantía a diferencia del español que establece una cuantía fija independientemente de los ingresos de las empresas. En segundo lugar, puede comprobarse que las cuantías resultan notablemente superiores, comparándolas con las españolas, en aquellos casos donde el beneficio de los operadores es mayor, no obstante, debe recordarse que los operadores de juego remoto españoles deben satisfacer

<sup>208</sup> Sec.24 de de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations 2006* nº 3284.

<sup>209</sup> La sec. 107 de la *Gambling Act* de 2005 establece que el licenciatario podrá pedir una copia de su licencia cuando ésta se haya extraviado, dañado o robado.

<sup>210</sup> Tal como indica la sec. 25 de *The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees) Regulations 2006* nº 3284.

<sup>211</sup> Sec. 3.1 (a) de *The Gambling (Personal Licence Fees) Regulations 2006* para la solicitud de licencia personal y 4.3 (a) del mismo reglamento, ambas secciones modificadas por *The Gambling (Personal Licence Fees) (Amendment) Regulations 2009* nº 1971.

<sup>212</sup> La legislación no hace mención expresa sobre este aspecto pero a través de las disposiciones de la <http://www.gamblingcommission.gov.uk/> puede observarse que la *Gambling Commission* es la encargada de la gestión, recaudación y pago de las tasas derivadas del juego remoto.

una tasa por cada una de las licencias que solicite<sup>213</sup>, y una tasa anual del 0,75 por mil de sus ingresos. En tercer lugar, el sistema de tasas de Reino Unido permite a los operadores beneficiarse de unas condiciones de pago más favorables en determinados supuestos, con la finalidad de aumentar el rendimiento económico de las empresas de juego en línea, aspecto que la LRJ no contempla.

### 5.3 Otros impuestos sobre las empresas operadoras de juego *on line*

Dentro de este apartado se incluyen los impuestos a los que están sujetos los operadores que desarrollen juego en línea y que derivan de la actividad económica que llevan a cabo.

En el caso de España, debe recordarse que solamente las empresas operadoras con forma de S.A. de nacionalidad española o de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo pueden explotar y comercializar juego en línea<sup>214</sup>.

En relación a los operadores de juego constituidos como S.A. de nacionalidad española, éstos deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades<sup>215</sup>. El hecho imponible del IS viene constituido por la obtención de rentas a partir de la actividad empresarial<sup>216</sup>, su base imponible es el total de ingresos derivados de esta actividad<sup>217</sup> y el tipo impositivo general es del 30%<sup>218</sup>. La legislación del IS establece que el período impositivo debe coincidir con el ejercicio económico de la entidad, el cual no podrá exceder de 12 meses<sup>219</sup>. En relación a las deducciones del IS, debe apuntarse que no existe ningún tipo de deducción específica para los operadores de juego *on line*, no

---

<sup>213</sup> Conviene recordar que los operadores españoles debían solicitar licencia general de por cada una de las modalidades de juego (art.10 de la LRJ) y licencia singular para la explotación de los diversos tipos de juegos (art.11 de la LRJ).

<sup>214</sup> Así se dispone en el art.13.1 de la LRJ y *vid.* también el apartado 5.2 del presente trabajo.

<sup>215</sup> *Vid.* art.7.1 a) i art. 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>216</sup> *Vid.* art. 4 del TRLIS.

<sup>217</sup> *Vid.* art. 10 del TRLIS.

<sup>218</sup> Tal como determina la disp. adic. 8º de la Ley del IS introducida, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, por el número 11 de la disposición final segunda de la LIRPF.

<sup>219</sup> Así se determina en el art. 26.1 y 26.3 del TRLIS.

obstante, pueden beneficiarse de deducciones generales como por ejemplo la de Innovación tecnológica e Investigación y Desarrollo (IT/I+D)<sup>220</sup>.

Por otro lado, en Reino Unido, las empresas operadoras de juego remoto se encuentran sujetas al pago del *Income Tax* (similar al Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas de nuestro país), en caso del empresario individual<sup>221</sup>, o del *Corporate Tax* (equivalente al Impuesto sobre Sociedades español) cuando se trate de una persona jurídica.

Respecto a la persona física, la *Income tax (trading and other Income) Act 2005* se encarga de concretar las disposiciones relativas a la obtención de rendimientos derivados de una actividad económica de servicios<sup>222</sup> cuando el operador se haya constituido como una empresario individual. En este sentido, el hecho imponible viene determinado por los beneficios generados por la actividad desarrollada y su base imponible<sup>223</sup> se calcula conforme a la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles<sup>224</sup>. Los sujetos son las personas físicas que obtienen rendimientos de una actividad económica de prestación de servicios<sup>225</sup> como es en este caso la de ofrecer juego por medios interactivos. En cuanto a los tipos impositivos del *Income tax*, la *Income Tax Act* de 2007 establece que de forma general existen tres tipos de gravamen: el *basic rate*, el *higer rate* y el *additional rate*, el tipo impositivo de los cuales se determinara para cada ejercicio por el Parlamento<sup>226</sup>. De este modo, la *Finance Act* de 2012 estableció que para el año 2013 y 2014 los tipos serían los siguientes<sup>227</sup>:

Base imponible	Tipo de gravamen
De £0 a £32,245 <i>Basic rate</i>	20%

<sup>220</sup> Vid. art. 35 del TRLIS. Para más información sobre las deducciones de IT/ I+D vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín; JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael; RUIZ BAÑA, María Luisa. "Impuesto sobre Sociedades". Manual de Derecho Tributario: parte especial. 10º ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2013. págs. 369 y 370.

<sup>221</sup> Debe recordarse que tal como se vio en el apartado 5.2 del presente trabajo, la legislación británica no establece ninguna restricción entorno a los requisitos que deben cumplir las empresas de juego *on line*.

<sup>222</sup> Vid. sec. 3 (1) de la *Income tax (trading and other Income) Act 2005*.

<sup>223</sup> Vid. sec. 7 de *Income tax (trading and other Income) Act 2005*.

<sup>224</sup> Vid. capítulo 4 de *Income tax (trading and other Income) Act 2005* para conocer los gastos deducibles.

<sup>225</sup> Sec. 8 de la *Income tax (trading and other Income) Act 2005*.

<sup>226</sup> Sec. 26 de la *Income Tax Act* de 2007

<sup>227</sup> Sec.1 (2) de la *Finance Act 2012*, vid. también <http://www.hmrc.gov.uk/budget2012/ootlar-rates.pdf>. Consultada el 21/4/14.

De £32,246 a £150,000 <i>Higher rate</i>	40%
Más de £150,000 <i>Additional rate</i>	45%

*Fuente: elaboración propia*

Por otra parte, los operadores de juego remoto constituidos como persona jurídica británicos están sujetos al *Corporate Tax* regulado por las disposiciones de la *Income and Corporation Taxes Act 1988* y de la *Corporation Tax Act 2007*. En relación al hecho imponible, éste viene constituido por las rentas obtenidas por las empresas<sup>228</sup> de igual manera que establece el TRLIS para las sociedades españolas<sup>229</sup>. La legislación inglesa determina que el período impositivo puede coincidir con el ejercicio económico de la entidad y debe tener una duración máxima de 12 meses<sup>230</sup>, tal como establece también la normativa del IS<sup>231</sup>. La base imponible está constituida por los ingresos de la entidad durante el período impositivo<sup>232</sup> de igual manera que establece el TRLIS. Por último, respecto al tipo impositivo, la normativa, de igual forma que con la legislación del *Income tax*, establece que será el Parlamento el determina los tipos impositivos aplicables cada año<sup>233</sup>. De este modo, en 2014 el *Corporate tax* británico se sitúa de forma general en un 21%<sup>234</sup>, gravamen notablemente inferior al 30% general del IS<sup>235</sup>. Por tanto, como principal diferencia respecto al régimen del IS, puede observarse que la tributación de las sociedades que ofrecen juego remoto en Reino Unido resulta más favorable que la española.

#### 5.4 Consideraciones finales

En conclusión a lo establecido en este capítulo, España y Reino Unido presentan modelos de tributación del juego en línea muy distintos. En términos generales, el

<sup>228</sup> Sec. 6 (1) de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*.

<sup>229</sup> Art. 4 del TRLIS.

<sup>230</sup> Sec. 12 (3) *Income and Corporation Taxes Act 1988*.

<sup>231</sup> Vid. art.26.1 y 26.3 del TRLIS.

<sup>232</sup> Sec. 4 de la *Corporation Tax Act 2010* que indica también el cálculo de la base imponible.

<sup>233</sup> Sec. 3 de la *Corporation Tax Act 2010*.

<sup>234</sup> Sec. 4(2) de la *Finance Act 2013*.

<sup>235</sup> Tal como determina la disp. adic. 8º del TRLIS.

sistema fiscal de Gran Bretaña resulta más flexible para los operadores de juego *on line* que el configurado por la LRJ en tanto que las empresas británicas soportan una menor carga fiscal no solamente en relación con los impuestos y tasas que derivan del juego remoto sino también en el gravamen por la actividad económica que llevan a cabo<sup>236</sup>. En cambio, la fiscalidad del juego *on line* en España puede calificarse como desincentivadora para atraer a operadores de juego como consecuencia por ejemplo de la disparidad de gravámenes (situados entorno al 20%) y bases imponibles (ingresos netos o brutos) del IAJ dependiendo de la modalidad de juego, teniéndose en cuenta que otras jurisdicciones como Gran Bretaña presentan un gravamen único de un 15% sobre los ingresos netos y unas condiciones tributarias favorables para el crecimiento de la industria de juego remoto. Además de los aspectos anteriores, solamente destacar, para finalizar con esta conclusión que, puede favorecer también al crecimiento del sector del juego en línea el hecho de que las ganancias derivadas del juego en Gran Bretaña no se consideren una ganancia patrimonial<sup>237</sup> y, en cambio, en España si reciben esta consideración y forman parte de la renta obtenida por la persona física<sup>238</sup>.

---

<sup>236</sup> Prueba de este ello es que 20 de las 51 empresas de juego *on line* que operan en nuestro país se encuentran establecidas fuera de España tal como puede comprobarse en el anexo 2 del presente trabajo.

<sup>237</sup> Sec. 51 de la *Taxation of Chargeable Gains Act 1992*.

<sup>238</sup> Tal como determina el art. 11.5 de la LIRPF. Cabe destacar que desde el 1 de enero de 2012 podrán compensarse las pérdidas de juego que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en ese mismo período (art.33.5 d). Esto también resulta aplicable para las pérdidas y ganancias del juego *on line* tal como se ha establecido en la consulta de la DGT núm.V0316-13 del 4/2/2013.

## 6. CONCLUSIONES

Una vez finalizado el estudio comparativo de la fiscalidad del juego *on line* en España y Reino Unido pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La completa transparencia de la Administración Pública británica en el ámbito de la regulación del juego remoto, reflejada ésta en los datos e informaciones facilitados a la población entorno a la composición, funciones y miembros de la *Gambling Commission* (Comisión del Juego) así como la facilidad en el acceso a los datos relativos a las licencias y otros aspectos de los operadores de juego *on line*. Todo ello, entra en contraste con la opacidad que presenta la Administración Pública relacionada con el juego interactivo en España, caracterizada por la falta de recursos directos que faciliten la consulta de información y que proporcionen un mayor conocimiento de la actividad y organización de los órganos reguladores de la actividad de juego en línea.

2. Resulta necesario destacar, además de la transparencia, la claridad y simplicidad con la que el sitio web de la Comisión del Juego británica ([www.gamblingcommission.gov.uk/](http://www.gamblingcommission.gov.uk/)) facilita a aquellos operadores que deseen iniciar la actividad de comercialización de juego a través de medios interactivos en Reino Unido la información sobre las características, requisitos y procedimientos del sistema de concesión de licencias de juego *on line*. En cambio, en la página web de la Dirección General de Ordenación del Juego española ([www.ordenacionjuego.es/](http://www.ordenacionjuego.es/)) la búsqueda de información sobre los requisitos y procedimientos para solicitar licencia resulta más compleja y en la mayoría de casos insuficiente para conocer todos los aspectos que atañe la comercialización de juego en línea.

3. Respecto al sistema de concesión de licencias, conviene apuntar que, en la normativa española existe una mayor burocratización en cuanto a la obtención de éstas licencias pues se exige la obtención de una doble licencia y la presentación de más documentos y datos acreditativos que impiden la agilidad en el procedimiento de solicitud (arts. 13 y 14 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego). La legislación de Reino Unido, por el contrario, no establece la necesidad de presentación de determinados requisitos o circunstancias sino que deja un mayor margen de discrecionalidad a la Comisión de Juego para decidir en cuanto a la concesión o no de licencias, realizando una valoración de las solicitudes presentadas en las que se

determina la idoneidad del solicitante para obtener una licencia de juego remoto (sec. 70 de la *Gambling Act* 2005).

Este aspecto puede resultar aparentemente positivo y beneficioso para los operadores en tanto que, con mayor rapidez y agilidad pueden solicitar una licencia, no obstante, esta discrecionalidad que se otorga puede resultar negativa para los solicitantes debido a la posibilidad de que en algunos casos se tomen decisiones arbitrarias y que limiten los derechos de estos solicitantes. Por este motivo, en relación con este aspecto, el sistema español resulta más adecuado para garantizar que se adoptan decisiones administrativas ajustadas a la legalidad.

4. La existencia de las llamadas licencias personales británicas resulta claramente efectiva para realizar un control de las empresas de juego *on line*, garantizar un juego más justo y el correcto funcionamiento de éstas empresas. Por el contrario, en nuestro país no se prevén las licencias personales pero deberían incorporarse a nuestra normativa para verificar que las empresas operadoras realizan sus operaciones de manera conveniente y que sus puestos de responsabilidad se encuentran ocupados por personas adecuadas para dicha función.

5. El modelo de tributación sobre el juego en línea español presenta algunas deficiencias técnicas en cuanto a la configuración del denominado Impuesto sobre Actividades de Juego debido a la urgencia con la que se elaboró la normativa así como la finalidad última que se persiguió con esta legislación que no fue otra que fiscalizar la actividad de juego *on line* para aumentar los ingresos tributarios de una actividad que genera numerosos beneficios económicos. De este modo, se ha establecido un marco tributario gravoso para los operadores de juego y que acentúa de nuevo las diferencias existentes entre los tributos de las diversas modalidades de juego presencial y *on line*. Por el contrario, el modelo británico de tributación del juego remoto, está configurado de forma muy distinta, pues la finalidad de fiscalizar esa actividad es establecer un único tipo impositivo no muy elevado, de un 15%, que consiga atraer a las empresas de juego en línea y conseguir aumentar los beneficios de este sector en Reino Unido y, por tanto, alcanzar mayores ingresos tributarios.

6. El sistema de fiscalidad del juego en línea español plantea diversas dudas sobre su adaptación a la normativa tributaria en relación a la configuración de los distintos tributos relacionados con el ámbito del juego *on line* y la convivencia entre

éstos y el resto de tributos sobre el juego existentes en nuestro ordenamiento. En este sentido, la aprobación de la LRJ ha mantenido vigentes las tradicionales tasas sobre el juego presencial reguladas 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 la Tasa sobre Rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias contenidas en el Decreto 3059/1966, que aprueba el Texto Refundido de tasas fiscales, pese a que de la denominación del nuevo Impuesto sobre Actividades de Juego pudiera interpretarse que éste recaía sobre cualquier modalidad de juego. El modelo británico, en cambio, ha logrado un mayor encaje de los tributos sobre el juego en línea dentro del sistema de fiscalidad del juego, configurando un impuesto exclusivo sobre el juego remoto contenido en la *Betting and Gaming Duties Act* de 1981 y compatible con el resto de tributos existentes.

7. La fiscalidad sobre el juego en línea en Reino Unido es más favorable para las empresas de juego debido a las numerosas ventajas que presenta respecto al modelo tributario configurado por la LRJ. Algunas de las razones que justifican esta afirmación son que el modelo británico presenta un tipo de gravamen de un 15% sobre las ganancias netas (sec. 26 C de la *Betting and Gaming Duties Act* de 1981) y mayor flexibilidad en el establecimiento de las cuantías de las tasas derivadas sobre el juego en línea, cuya cantidad depende en algunos casos de los ingresos de las operadoras de juego (*schedules 4, 5 y 6 de The Gambling (Operating Licence and Single-Machine Permit Fees (Amendment) Regulations 2012 n° 829*). En el caso de España, el tipo impositivo oscila entre el 20% y el 25% sobre los ingresos netos o brutos dependiendo de la modalidad de juego (art.48.7 de la LRJ) y las cuantías de la tasa por la gestión administrativa del juego son únicas para todas las empresas de juego, independientemente de su volumen de ingresos (art.49 de la LRJ).

8. Reino Unido estableció un modelo de regulación y tributación del juego en línea en el año 2005. La legislación española de 2011 ha intentado exportar el modelo británico adaptándolo a nuestro ordenamiento jurídico, no obstante, algunos de los aspectos fundamentales para configurar un régimen favorable a los operadores como el establecimiento de un tipo impositivo sobre las ganancias netas de los operadores no se ha establecido de manera uniforme para todas las modalidades de juego en línea.

9. No cabe duda que resulta necesaria una profunda reforma del sistema de tributos sobre el juego de nuestro país que unifique y configure un modelo fiscal que se adapte a la realidad de mercado del juego actual y que establezca un marco tributario más flexible para las empresas de juego y que a su vez permita un mercado del juego en línea más competitivo.

10. Las cifras de crecimiento que ha experimentado el juego interactivo a lo largo de estos últimos años, a las cuales se ha hecho referencia en la introducción del presente trabajo, implican la necesidad de que los poderes públicos faciliten la existencia de un marco favorable para facilitar la inversión y la promoción de las empresas en este sector.

11. Por último, las diferencias existentes en ambos países en cuanto a la regulación del sector del juego interactivo plantean la idoneidad de homogeneizar a nivel europeo la legislación sobre esta materia para conseguir de este modo un régimen uniforme en todo el territorio comunitario que conferiría mayor seguridad a los operadores de juego y jugadores.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín; JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael; RUIZ BAÑA, María Luisa. “Impuesto sobre Sociedades”. Manual de Derecho Tributario: parte especial. CAYÓN GALIARDO, Antonio; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; MARTÍN QUERALT, Juan (Directores). 10a. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2013. págs. 289 a 398.

ANDRÉS ÁLVEZ, Rafael. “Análisis y comentarios a la primera convocatoria para obtener licencias para desarrollar juego online en España” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 34/2012. págs. 481 a 506.

- “Crítica y posición de debate sobre el Anteproyecto de Ley de regulación del juego”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 31/2011. págs. 647 a 666.
- “Desarrollo reglamentario de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 33/2011. págs. 455 a 482.
- “La nueva regulación del juego en Reino Unido Act Gambling 2005 como paradigma para otras normativas de la Unión Europea y base para el desarrollo del juego por internet. Actualidad del juego por internet en España”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 21/ 2007. págs. 501 a 514.
- “La regulación específica de los juegos on-line del juego” *El Juego on line*. PALOMAR OLMEDA, Alberto (Director). Cizur Menor: Aranzadi, 2011. págs. 367 a 415.
- “Los modelos regulatorios comparados” *La consolidación del Juego on line: Realidades y deseos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2012. Conferencias Fundación Codere. págs. 35 a 66.
- “Tras dos años de la Ley de Regulación del Juego, lo que hay y lo que resta por hacer” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 38/201. págs. 671 a 698.

AA.VV. *Libro verde sobre el juego en línea en el mercado interior*, Comisión Europea, COM (2011).

BÁEZ MORENO, Andrés; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. “El Impuesto sobre Actividades de Juego” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. HERRÁIZ SERRANO, Olga (Coordinador). Madrid: La Ley, 2012. págs. 623 a 670.

BENÍTEZ ORTÚZAR, Ignacio Francisco. “Investigación y control del juego ilegal. Especial referencia al juego online”. *En torno al Juego de Azar Actividad, Regulación y Actores*. PALOMAR OLMEDA, Alberto (Director). Cizur Menor: Aranzadi, 2013. págs. 611 a 646.

BUENO MALUENDA, María Cristina. “El Impuesto Estatal y las tasas sobre el juego”. *Manual de Derecho Tributario: parte especial*. CAYÓN GALIARDO, Antonio; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; MARTÍN QUERALT, Juan (Directores). 10a. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2013. págs. 853 a 862.

CALDERÓN, José Manuel; PADROL, Heribert; TALEGÓN, Javier. “La fiscalidad de la Ley de Regulación del Juego”. *Diario La Ley*, nº7644/2011. Recurso electrónico al que se ha accedido a través de [www.diariolaley.laley.es/](http://www.diariolaley.laley.es/).

CASES MÉNDEZ, José Ignacio. “La transformación de las políticas públicas de juego de azar en España”. *Gestión y análisis de políticas públicas*. nº 6/2011. págs. 75 a 103.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Juan Manuel (Coordinador). *Diccionario Jurídico*. 6a ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2012.

GARCÍA CABA, Miguel María. “Los modelos europeos del juego on line”. *El juego online*. PALOMAR OLMEDA, Alberto (Director). Cizur Menor: Aranzadi, 2011. págs. 67 a 118.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “La nueva tributación del juego on line” *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*. nº 21/2011. págs. 32 a 43.

- “Las apuestas deportivas online” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 33/2011. págs. 27 a 38.
- “Proyecto de Ley sobre la tributación del juego on line”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. nº 10, 2011. págs. 15 a 33.

- “El Proyecto de Ley sobre Juego Online”. *Actualidad jurídica Aranzadi*. n°819/2011. pág.7.

GÓMEZ YÁÑEZ, José Antonio (Director). *Anuario del juego en España: 2012/13: La actividad del juego, cifras y datos socio-económicos*. Madrid: Estudios sobre juego (ESJ), 2012.

GONZÁLEZ-ESPEJO, Pablo; LÓPEZ VELÁZQUEZ, David. “La nueva Ley del Juego”. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. n° 30/2011. págs. 39 a 45.

HERRÁIZ SERRANO, Olga. “Oportunidad y necesidad de una nueva ley estatal de juego: antecedentes” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. págs.43 a 112.

LALANDA FERNÁNDEZ, Carlos. “Actividades de juego incluidas y excluidas. Prohibiciones objetivas” *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. HERRÁIZ SERRANO, Olga (Coordinador). Madrid: La Ley, 2012. págs. 153 a 208.

LOZANO CUTANDA, Blanca. “La nueva Ley de Regulación del Juego: un panorama de incertidumbres”. *Diario La Ley*. n° 7644/2011. Recurso electrónico al que se ha accedido a través de [www.diariolaley.laley.es/](http://www.diariolaley.laley.es/).

MANTECA VALDELANDE, Víctor. “El régimen de juego en el ámbito de la Unión Europea”. *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. Madrid: La Ley, 2012. págs. 725 a 865.

MENDIS, Dinusha; NAIR, Abhilash. Response to the Consultation “Regulating On-line Gambling in the EU: Recent Developments and Current Challenges from the Internal Market Standpoint” *European Journal for Law and Technology*. Vol. 3. n° 2012. Recurso electrónico al que se ha accedido a través de [www.bailii.org/](http://www.bailii.org/).

NAIR, Abhilash. “Online gambling: Gambling with regulation”. *European Journal of Law and Technology*. Vol.3. n° 3/2012. Recurso electrónico al que se ha accedido a través de [www.bailii.org/](http://www.bailii.org/).

MORATAL ORÓN, Germán. “Régimen fiscal del juego remoto” *La consolidación del Juego on line: Realidades y deseos*. Cizur Menor: Aranzadi, 2012. Conferencias Fundación Codere. págs. 83 a 99.

PALOMAR OLMEDA, Alberto. “Los títulos habilitantes para el ejercicio de la actividad de juego”. *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar Comentario a la Ley estatal 13/2011, de regulación del Juego*. HERRÁIZ SERRANO, Olga (Coordinador). Madrid: La Ley, 2012. págs. 389 a 434.

PÉREZ CARCEDO, LEVI “La relevancia económica del juego «on line»” *El Juego on line*. PALOMAR OLMEDA, Alberto (Director). Cizur Menor: Aranzadi, 2011. págs. 35 a 65.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José. El régimen tributario del juego remoto. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. nº 27/2009. págs. 29-43.

## 8. WEBGRAFÍA

<http://diariolaley.laley.es/content/Inicio.aspx>

[http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00\\_\\_2013/2013\\_09\\_25\\_informe\\_sobre\\_la\\_fiscalidad\\_juego\\_online.pdf](http://eldiario.deljuego.com.ar/images/stories/Notas/00__2013/2013_09_25_informe_sobre_la_fiscalidad_juego_online.pdf)

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-12-414\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-414_en.htm?locale=en)

<http://www.bailii.org/>

<http://www.dominios.es/dominios/es>

<http://www.europarl.europa.eu/>

[http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/es/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_6.5.3.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_6.5.3.html)

<http://www.gamblingcommission.gov.uk/>

[http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling\\_data\\_\\_analysis/statistics/industry\\_statistics.aspx](http://www.gamblingcommission.gov.uk/gambling_data__analysis/statistics/industry_statistics.aspx)

<http://www.gamblingcommission.gov.uk/PDF/PML%20Quick%20Guide%20August%202012.pdf>

<http://www.hmrc.gov.uk/>

<http://www.hmrc.gov.uk/budget2012/ootlar-rates.pdf>

<http://www.minhap.gob.es/>

<http://www.ordenacionjuego.es/es/>

[http://www.rga.eu.com/data/files/Factsheets/rga\\_key\\_objectives.pdf](http://www.rga.eu.com/data/files/Factsheets/rga_key_objectives.pdf)

<https://www.gibraltar.gov.gi/remotegambling>

<https://secure.gamblingcommission.gov.uk/GCCustomWeb/FeeCalculator/Remote.aspx>

<https://secure.gamblingcommission.gov.uk/gccustomweb/PublicRegister/PRSearch.aspx>

<https://www.gibraltar.gov.gi/on-business/tax-and-social-insurance>

<https://www.gov.uk/government/>

[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/264992/GTR\\_Information](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/264992/GTR_Information)

[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/264992/GTR\\_Information\\_Note\\_-\\_FINAL\\_v1\\_0\\_\\_2\\_.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/264992/GTR_Information_Note_-_FINAL_v1_0__2_.pdf)

<https://www.ordenacionjuego.es/es/url-operadores>

## 9. ANEXO DE JURISPRUDENCIA

Audiencia Nacional:

- SAN de 15 diciembre 2013 (JUR 2014\14906)

Tribunal Constitucional:

- STC 159/1997 de 2 octubre (RTC 1997\159)
- STC 200/1999 de 8 noviembre (RTC 1999\200)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

- STJUE de 14 de octubre de 2004 caso *Omega* (TJCE 2004\377)
- STJUE de 6 de marzo de 2007 caso *Placanica* (TJCE 2007\51)
- STJUE de 8 de septiembre de 2009 caso *Bwin* (TJCE 2009\254)
- STJUE de 8 de septiembre de 2010 caso *Carmen Media Group* (TJCE 2010\254)
- STJUE de 8 de septiembre de 2010 caso *Stob* (TJCE 2010\253)
- STJUE de 9 de septiembre de 2010 caso *Engelmann* (TJCE 2010\259)
- STJUE de 30 de junio de 2011 caso *Zeturf* (TJCE 2011\208)
- STJUE de 18 de octubre de 2012 caso X (TJCE 2012\303)

## ANEXO I

## LISTA DE JUEGOS REGULADOS EN ESPAÑA

Tipo de juego	Definición	Regulación
<b><u>Apuestas deportivas mutuas</u></b>	Consisten en el acierto del pronóstico formulado sobre el resultado de uno o varios eventos deportivos, o sobre circunstancias que se desarrollen en el marco de tales eventos o competiciones deportivas. Un porcentaje de la suma de las cantidades apostadas, previamente determinada, se reparte entre los participantes que hayan acertado.	<b>Orden EHA 3081/2011, de 8 de noviembre</b>
<b><u>Las apuestas deportivas de contrapartida</u></b>	Son idénticas a las apuestas deportivas mutuas pero en este caso el participante apuesta contra el operador de juego. El premio resulta de multiplicar el importe de la participación por el coeficiente que el operador haya validado previamente para el pronóstico realizado.	<b>Orden EHA 3080/2011, de 8 de noviembre</b>
<b><u>Otras apuestas de contrapartida</u></b>	Son aquellas en las que el participante apuesta contra el operador de juego, obteniendo derecho a premio en el caso de acertar el pronóstico sobre el que se apuesta, y siendo el premio el resultante de multiplicar el importe de la participación por el coeficiente que el operador haya validado previamente para el pronóstico realizado. La apuesta se realiza sobre el resultado de uno o varios eventos (relacionados con la cultura, economía, espectáculos etc. incluidos en los programas, o sobre circunstancias que se desarrollen en el marco de tales eventos.	<b>Orden EHA 3079/2011, de 8 de noviembre</b>

<p><b><u>Apuesta hípica mutua</u></b></p>	<p>Concurso de pronósticos sobre el resultado de una o varias carreras de caballos o sobre hechos o circunstancias que formen parte o se desarrollen en el marco de tales carreras. Un porcentaje de la suma de las cantidades apostadas, previamente establecido en las reglas básicas del juego, se distribuye entre aquellos participantes que, de conformidad con el programa de premios, hubieran acertado.</p>	<p><b>Orden EHA 3083/2011, de 8 de noviembre</b></p>
<p><b><u>Apuestas hípicas de contrapartida</u></b></p>	<p>Consisten en el acierto del pronóstico formulado sobre el resultado de uno o varios eventos hípicos, o sobre hechos o circunstancias que formen parte o se desarrollen en el marco de tales eventos o competiciones deportivas y que hayan sido previamente establecidos en el correspondiente programa por el operador del juego. El participante apuesta contra el operador de juego, siendo el premio el resultante de multiplicar el importe de la participación por el coeficiente que el operador haya validado previamente para el pronóstico realizado.</p>	<p><b>Orden EHA 3082/2011, de 8 de noviembre</b></p>
<p><b><u>Black Jack</u></b></p>	<p>Es un juego de azar practicado con naipes, en que los participantes juegan contra el establecimiento organizador, siendo el objeto del juego alcanzar veintiún puntos o acercarse a ellos sin pasar de ese límite. El importe de los premios que correspondieren a los participantes ganadores y su</p>	<p><b>Orden EHA 3088/2011, de 8 de noviembre.</b></p>

	determinación se realizará de conformidad con lo dispuesto en la reglamentación básica y en las reglas particulares del operador.	
<b><u>Bingo</u></b>	Consiste en formar, en los cartones o tarjetas virtuales adquiridos por el participante, alguna de las combinaciones numéricas susceptibles de obtener premio, que se obtienen mediante un sorteo celebrado a estos efectos y en el que están presentes la totalidad de los números del juego. El porcentaje de la recaudación destinado a premios es establecido por el operador en las reglas particulares del juego, con un límite máximo de 150.000 €.	<b>Orden EHA 3087/2011, de 8 de noviembre</b>
<b><u>Concursos</u></b>	Consisten en la obtención de un premio, en metálico o en especie, que se adjudica a aquel participante que, de conformidad con las reglas particulares, resulta ganador, sea exclusivamente por azar, sea por la superación de determinadas pruebas de competición, conocimiento o destreza en las que el azar intervenga de cualquier modo y fase del desarrollo de la actividad. Su oferta, desarrollo y resolución se desarrolla por un medio de comunicación ya sea de televisión, radio, Internet u otro, siempre que la actividad de juego esté conexas o subordinada a la actividad principal.  La participación se realiza, bien directamente mediante un desembolso económico, o bien mediante llamadas telefónicas, envío de mensajes de texto o cualquier otro procedimiento electrónico,	<b>Orden EHA 3084/2011, de 8 de noviembre</b>

	informático o telemático, en el que exista una tarificación adicional.	
<b><u>Punto y banca</u></b>	Consiste en alcanzar en una mano de naipes la suma de nueve puntos o una suma que se acerque a ellos sin pasarse y sea superior al valor de la mano que juega la banca. El operador actúa como intermediario y garante de las cantidades apostadas entre terceros, detrayendo las cantidades o porcentajes que previamente hubiera fijado.	<b>Orden EHA 3086/2011, de 8 de noviembre</b>
<b><u>Póquer</u></b>	Es un juego de cartas o naipes en el que varios jugadores se enfrentan entre sí con el objeto de obtener alguna de las combinaciones de cartas que, de conformidad con el valor atribuido por las reglas particulares del juego y en relación a las combinaciones obtenidas por el resto de participantes que no se hubiesen retirado de la mano, le permita ganar el fondo del juego o la parte del mismo que pudiera corresponderle.  El importe máximo de las apuestas está limitado en la reglamentación del juego.	<b>Orden EHA 3089/2011, de 8 de noviembre</b>
<b><u>Ruleta</u></b>	Es aquel juego de azar en el que la posibilidad de ganar depende de la coincidencia de la apuesta del participante con el número, color o ubicación de la casilla en la que se detenga la representación de una bola que se pone en movimiento dentro de la representación de un disco horizontal giratorio sostenido por un eje y dividido en casillas radiales numeradas. El	<b>Orden EHA 3085/2011, de 8 de noviembre</b>

	importe de los premios que corresponden por las apuestas ganadoras se determinará multiplicando el importe de cada una de las apuestas ganadoras por el coeficiente establecido para cada una de ellas en las reglas particulares del juego establecidas por el operador.	
<b><u>Juegos complementarios</u></b>	Son aquellos juegos de diversa naturaleza (que combinan el azar con la habilidad y la destreza, la cultura y los conocimientos, etc.), y que tienen el denominador común de que su práctica no está basada únicamente en la obtención de un lucro económico, sino que en ella predomina la diversión que proporcionan. El importe de los premios que correspondieren a los participantes ganadores y su determinación se realizará de conformidad con lo dispuesto en esta Reglamentación básica y en las reglas particulares del operador.	<b>Orden EHA 3090/2011, de 8 de noviembre</b>

*Fuente: Elaboración propia*<sup>239</sup>

<sup>239</sup> A partir de la información extraída de la Dirección General de Ordenación del Juego. <https://www.ordenacionjuego.es/es/juegos-regulados>. Consultada el 16/3/14.

## ANEXO II

LISTA DE OPERADORES DE JUEGO *ON LINE* CON LICENCIA EN ESPAÑA

<b>Web</b>	<b>Operador</b>	<b>Domicilio social</b>
www.888.es www.888casino.es www.888poker.es	888 Spain, PLC	Gibraltar
www.ganing.es	Antena 3 Juegos, SAU	San Sebastián de los Reyes (Madrid)
No posee un sitio web que ofrezca juego	Apuesta Ganador Online, S.A.	San Sebastián (Guipúzcoa)
www.efortuny.es www.juegging.es	Banegras Unión, S.A.	Valencia
www.betfair.es	Betfair International, PLC	Santa Venera (Malta)
www.betway.es	Betway Spain, PLC	Gzira (Malta)
www.yobingo.es www.yobingocat.es	Bingosoft, SAU	Las Palmas de Gran Canaria
No posee un sitio web que ofrezca juego	Bluesblock, S.A.	Bilbao (Vizcaya)
No posee un sitio web que ofrezca juego	Carousel Game, S.A.	Zaragoza
www.casinobarcelona.es	Casino Barcelona Interactivo, S.A.	Barcelona
No posee un sitio web que ofrezca juego	Casinos Ocio Online, S.A.	Bilbao (Vizcaya)
www.sportium.es	Cirsa Digital, SAU	Terrassa (Barcelona)
No posee un sitio web que ofrezca juego	Codere Online, SAU	Alcobendas (Madrid)

www.ijuego.es	Comar Inversiones, S.A.	La Coruña
www.tuvictoria.es	Desarrollo Online Juegos Regulados, S.A.	Pozuelo de Alarcón (Madrid)
www.casino.netbet.es www.games.netbet.es www.poker.netbet.es www.poker770.es	Digital Distribution Management Ibérica, S.A.	Madrid
No posee un sitio web que ofrezca juego	Ebingo Online España, S.A.	Madrid
www.binguez.es www.bwin.es www.partypoker.es	Electraworks España, PLC	Ta' Xbiex (Malta)
www.casinogranmadrid.es	Esgaming, SAU	Torrelodones (Madrid)
www.eurojuego.es www.eurojuegostar.es www.juegaconlarazon.es www.aquisejuega.es	Eurojuego Star, S.A.	Madrid
www.pokerheaven.es www.juegacasino.es www.juegabingo.es www.juega.es	G2 Gaming Spain, S.A.	Madrid
www.botemania.es www.canalbingo.es	Gamesys Spain, PLC	Gibraltar
No posee un sitio web que ofrezca juego	Giga Game Online, SA	San Cugat del Vallés (Barcelona)
www.goalwin.es www.pokermambo.es	Goalgaming, S.A.	Italia
www.goldenpark.es	Golden Park Games, S.A.	Cerdanyola del Vallés (Barcelona)
www.bet365.es	Hillside España Leisure, S.A.	Madrid

www.bet365.es	Hillside Spain New Media, PLC	Staffordshire (Reino Unido)
www.interwetten.es	Interwetten España, PLC	Gzira (Malta)
www.titanbet.es www.poker.titanbet.es www.elmundo-casino.es	Juego Online, EAD	Sofía (Bulgaria)
No posee un sitio web que ofrezca juego	Kambi Spain, PLC	Gzira (Malta)
www.lbapuestas.es	Ladbrokes International, PLC	Gibraltar
www.luckia.es	Luckia Games, S.A.	La Coruña
No posee un sitio web que ofrezca juego	Money Factory, S.A.	Las Rozas (Madrid)
www.paf.es	Paf-Consulting, ABP	Jomala (Finlandia)
www.premiercasino.es	Première Megaplex, S.A.	Madrid
No posee un sitio web que ofrezca juego	Prima Networks Spain, PLC	Naxxar (Malta)
No posee un sitio web que ofrezca juego	Pt Entretenimiento Online, EAD	Sofía (Bulgaria)
www.enracha.es	Rank Malta Operations, PLC	La Valetta (Malta)
www.pokerstars.es	Reel Spain, PLC	Ta'Xbiex (Malta)
www.loteriasyapuestas.es	Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S.A.	Madrid
www.miapuesta.es www.movil.miapuesta.es www.paradisepoker.es	Spread Your Wings Spain, PLC	Birkirkara (Malta)

www.suertia.es	Suertia Interactiva, S.A.	Barcelona
No posee un sitio web que ofrezca juego	Tele Apostuak, S.A.	Eibar (Guipúzcoa)
www.tombola.es	Tómbola International, PLC	Gibraltar
www.apuestas.marca.es	Unidad Editorial Juegos, S.A.	Madrid
No posee un sitio web que ofrezca juego	Ventura24games, S.A.	Madrid
www.vivelasuerte.es	Vive La Suerte, S.A.	Murcia
www.williamhill.es	Whg Spain, PLC	Gibraltar
www.winga.es	Winga Spain, S.A.	Madrid
www.wpg.es	World Premium Gaming, S.A.	Madrid
www.zitromania.es	Zitro Online, SAU	Pozuelo de Alarcón (Madrid)

Fuente: Elaboración propia<sup>240</sup>

<sup>240</sup> A partir de los datos de la Dirección General de Ordenación del Juego. <https://www.ordenacionjuego.es/es/url-operadores>. Consultada el 5/4/2014. Fuente (2): En relación a los domicilios sociales datos extraídos de GÓMEZ YÁÑEZ, José Antonio (Director) Anuario del juego en España: 2012/13: La actividad del juego, cifras y datos socio-económicos. Madrid: Estudios sobre juego (ESJ), 2012. pág. 210 y 211.



Comparativa de la fiscalidad del Juego on line: España y Reino Unido by [Nieto Sánchez, Sandra](#) is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](#).

Puede hallar permisos más allá de los concedidos con esta licencia en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.ca>