R. CASACION núm.: 6682/2022

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

# TRIBUNAL SUPREMO
# Sala de lo Contencioso-Administrativo
# Sección Segunda
# Sentencia núm. 124/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **6682/2022,** interpuesto por la procuradora doña Elena Díaz Pino, en representación de la mercantil **ROYUELA RECREATIVOS, S.L.U,** contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, en el recurso núm. 214/2021.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del

NOTA.- Se advierte que, de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, en relación con lo regulado en el art. 236 bis y siguientes de la Ley Orgánica del Poder Judicial, los datos contenidos en esta resolución o acto de comunicación son confidenciales y su traslado o comunicación pública por cualquier medio o procedimiento está prohibida, sin perjuicio de las competencias que al Consejo General del Poder Judicial se le reconocen en el art. 560.1 - 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administraciondejusticia.gob.es

Abogado del Estado, y la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN**, representada por Letrado de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

**1.** Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 20 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 214/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de octubre de 2021, por la que se acordó desestimar la reclamación económico-administrativa núm. 09-00261-2021, interpuesta contra la resolución del Servicio Territorial de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos de la Junta de Castilla y León, que denegó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones (modelo 045) -devolución de ingresos indebidos- por el concepto de Tasa fiscal sobre el juego, correspondiente al 4º trimestre de 2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

> «FALLO: Desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 214/2021 interpuesto por la mercantil Royuela Recreativos S.L.U., representada por la Procuradora Sra. Díaz Pino y defendida por letrado, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de octubre de 2021, reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, que declaramos conforme a derecho.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

No procede hacer especial imposición de costas».

**SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.**

**1.** La procuradora doña Elena Díaz Pino, en representación de la mercantil Royuela Recreativos, S.L.U, bajo la dirección del letrado don Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

**(i)** Los artículos 14 y 31 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) [«CE»].

**(ii)** El artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

**(iii)** La jurisprudencia del Tribunal Constitucional establecida, entre otras muchas, en las sentencias 126/1987, de 16 julio, y 296/1994, de 10 de noviembre.

**(iv)** El Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida. Expone que «[…] La infracción denunciada en este escrito fue la base de la demanda formulada sobre este concepto tributario -la solicitud de devolución de la parte proporcional de la Tasa fiscal sobre el juego de los periodos durante los cuales el Estado impidió el ejercicio de la actividad sobre el juego- y su



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

resolución constituye el cuerpo de la sentencia que se recurre. De haberse apreciado la infracción denunciada, habría variado el sentido de la sentencia -desestimatoria de las pretensiones de mi mandante. En consecuencia, la no apreciación de esa infracción denunciada ha sido la razón determinante de la desestimación de la pretensión del recurso contencioso-administrativo de Royuela».

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca si puede un Estado -o una Comunidad Autónoma, como parte de la estructura de ese Estado-, exigir una cuota de un tributo que grava una actividad como la del juego, como es el caso de la Tasa fiscal sobre el juego, cuando es ese mismo poder público el que ha prohibido o limitado el ejercicio de esa actividad objeto de gravamen.

**2.** La Sala de instancia, por auto de 8 de septiembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de la mercantil Royuela Recreativos, SLU, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada por Letrado de su Servicio Jurídico, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

**1.** La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 19 de abril de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

> "[…] Determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

**3.1.** El artículo 2 del Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.

**3.2.** El artículo tercero 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 apuestas.

**3.3.** El artículo 31.1 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**2.** La procuradora doña Elena Díaz Pino, en la representación ya acreditada de la mercantil Royuela Recreativos, S.L.U, bajo la dirección del letrado don Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 9 de junio de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras realizar una breve exposición del objeto del litigio y del contenido de la sentencia recurrida en casación, afirma que la cuestión a resolver en este recurso de casación es la de determinar si el cierre obligatorio de los locales y, por lo tanto, la imposibilidad de explotar las máquinas recreativas por imperativo legal durante el estado de alarma, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida. Señala que, en el presente caso, no se cuestiona que la recurrente no ha podido explotar las máquinas durante el periodo comprendido entre el 6 de noviembre de 2020 y el 14 de diciembre de 2020, tratándose, por tanto, de analizar si esa



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administraciondejusticia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

prohibición *ex lege* de desarrollar la actividad del juego debe dar lugar a reconocerle el derecho a la devolución proporcional correspondiente a los periodos de inactividad forzosa de su actividad.

Sostiene que "[…] el elemento sustantivo que encuentra el TSJ de Castilla y León para confirmar que la autoliquidación de la Tasa presentada por Royuela en relación con el cuarto trimestre del ejercicio 2020 en esa Comunidad Autónoma es correcta, se refiere al hecho de que no haber podido desarrollar la actividad del juego a través de las máquinas no es suficiente para considerar que la autoliquidación sea incorrecta, dado que al ser una Tasa que se devenga con la mera autorización para explotar las máquinas, estas pudieron utilizarse una vez levantadas las medidas de prohibición para su explotación", y afirma que "[…] la resolución del TSJ de Castilla y León no parece ser acorde a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, así como de otra serie de Tribunales de Justicia nacionales que ya se han pronunciado sobre esta misma materia tributaria, y que han venido confirmando en diferentes pronunciamientos que: (i) de una parte, su naturaleza es la de un impuesto y no la de una tasa, (ii) de otra parte, que se trata de un hecho imponible que no es instantáneo sino de duración prolongada, y (iii) siendo lo anterior así, en los casos en los que el propio poder público ha imposibilitado la explotación de las máquinas de juego, no es correcto liquidar -o no reconocer el derecho a la devolución de lo ya pagado- la Tasa por el periodo completo, sino que esa tributación debe modularse y únicamente es conforme a Derecho liquidar la Tasa por el periodo proporcional durante el cual el contribuyente no estuvo impedido de realizar su actividad".

Con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, 296/1994, de 10 de noviembre, y el auto 71/2008, de 26 de febrero, sostiene que lo que hace que este tributo responda más a la naturaleza de un impuesto que a la de una tasa es que "[…] el hecho imponible no es la obtención de la autorización sino la actividad de explotación de la máquina de modo que el tributo grava *"los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas"* (…) De ahí habría que concluir que, si no hay explotación de la máquina, no hay hecho imponible ni capacidad económica gravable y, por ello, se estaría gravando una renta ficticia, algo que resulta contrario al artículo 31 de la Constitución Española".

La segunda idea que destaca de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es que "[…] la tasa no es un impuesto instantáneo sino duradero y que, por ello, grava la capacidad económica puesta de manifiesto a lo largo de un determinado periodo



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

de tiempo por lo que el hecho imponible no puede considerarse realizado íntegramente el primer día del periodo impositivo". El carácter duradero del impuesto lo resaltó el Tribunal Constitucional en la STC 126/1987 en la que vino a considerar admisible que, a mitad de ejercicio, el Estado incrementara el importe de la tasa estableciendo un gravamen complementario. Con base en ello considera que si resulta admisible -como dijo el TC- que el Estado aumente la Tasa a mitad del periodo impositivo porque el hecho imponible no se ha realizado íntegramente, "[…] parece natural la conclusión de que, si el Estado impidió la explotación de la máquina una vez comenzado el periodo impositivo, impidió igualmente que el hecho imponible se realizara íntegramente". Concluye en este punto que "[…] el hecho imponible no se realiza íntegramente el primer día del periodo impositivo y que no puede gravarse en la misma medida en que se grava cuando se realiza de forma íntegra".

A juicio de la recurrente "[…] tendría que alcanzarse -la misma consecuencia- *aunque se considerara que el hecho imponible es la obtención de la autorización administrativa* (…) -pues- la prohibición decretada por la CC.AA. de referencia para el ejercicio de la actividad implicaba una retirada -siquiera temporal- de la autorización para explotar las máquinas, por lo que las consecuencias de esa retirada deberían tener un efecto fiscal equivalente a la establecida en la normativa para los casos de falta de autorización administrativa para la explotación de la máquina (…). Si no hubo autorización administrativa para el desarrollo de la actividad, no pudo haber hecho imponible ni pudo, por tanto, devengarse tasa alguna".

Considera que otro dato importante a tener en cuenta respecto de la jurisprudencia del TC aplicable, es el análisis que llevó a cabo en su STC 193/2004 sobre las bajas en la actividad en el IAE, doctrina que, a su juicio, sería extrapolable al caso de la Tasa que aquí se analiza, que prevé que en los casos de alta posteriores al 1 de julio, la tasa se exija solo al 50%, mientras que no ocurre lo mismo en los casos en que deja de haber actividad con posterioridad al comienzo del periodo impositivo, afirmando que se debe concluir que "[…] una regulación en la que se exigiera la totalidad de la cuota tributaria a quienes no pudieron ejercer la actividad gravada -o la vieron limitada- por decisión del poder público, es discriminatoria (infracción del artículo 14 de la Constitución Española) por comparación a otros supuestos (como es el caso del alta posterior al 1 de enero) en los que la



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

cuota no se exige por falta de actividad, discriminación que, además, da lugar al gravamen de situaciones inexpresivas de capacidad económica (artículo 31 de la Constitución Española)".

Seguidamente alude a las medidas normativas adoptadas por algunas Comunidades Autónomas -Comunidad Valenciana, Cataluña, Baleares, Hacienda Foral de Guipúzcoa- y a las SSTS 724/2023, de 30 de mayo de 2023, (rec. 1602/2022) y 725/2023, de 30 de mayo de 2023 (rec. 2323/2022), en las que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los supuestos de paralización de la actividad como consecuencia de la pandemia relacionados con el IAE.

A juicio de la recurrente "[…] la solución técnica, en este caso, ha de venir por la vía de la apreciación de la inexistencia de hecho imponible durante el periodo en el que la actividad estuvo paralizada por decisión de la autoridad y hacer así realidad la doctrina que subyace en las citadas sentencias mencionadas del Tribunal Supremo y que, a nuestro entender, pueden condensarse en la máxima de que el Estado (sea la Administración del Estado o cualquier otra) no puede exigir el pago de un tributo por el ejercicio de una actividad cuyo ejercicio el mismo Estado ha prohibido realizar o ha limitado en su ejercicio".

Solicita a la Sala los siguientes pronunciamientos:

"[…] 1º) Que, con estimación del presente recurso de casación se fije como doctrina que, *"la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas en aplicación del régimen de cogobernanza establecida por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el Estado de Alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos los indebidos que correspondan al periodo de suspensión o limitación transitoria de la actividad".*

2º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto considerando que, durante el periodo que media entre el 6 de noviembre de 2020 y el 14 de diciembre de 2020, no se produjo el hecho imponible



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

de la Tasa sobre el Juego por la imposibilidad legal de explotar las máquinas de juego, que constituyen el objeto gravable de la Tasa y son las que generan la capacidad económica gravable por este tributo".

**CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

**1.** El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 21 de julio de 2023.

Alega que el hecho imponible de la tasa fiscal no está ligado a la efectiva explotación de la máquina y la consiguiente obtención de un ingreso derivado de la misma sino al otorgamiento de la autorización que habilita la explotación. Se refiere a las SSTS de 28 de diciembre de 1998, c. 5477/1993, y 17 de abril de 1999, c.5824/1993, posteriores a las SSTC 126/1987 y 296/1994, que vienen a ratificar que el hecho imponible de la tasa está constituido por la autorización de la máquina y no por la efectividad de su explotación pues ni grava la obtención de renta ni el volumen de negocio.

Afirma que "[…] según esa Sala, el hecho imponible está constituido más por la autorización que por la efectividad de la explotación, sin que pueda entenderse, por tanto, que la tasa en cuestión recae realmente sobre el volumen de negocio, que pasa, por tanto, a un segundo plano. La tasa es exigible por años naturales produciéndose el devengo el 1 de enero, fecha en que debe ingresarse la cuota en su totalidad, confiriendo su pago al titular su derecho a la explotación de la máquina durante toda la anualidad, de tal forma que si se hubiere imposibilitado de realizar esa explotación por una causa imputable a la Administración (sería el caso suscitado con las sucesivas declaraciones del estado de alarma por el COVID-19) la conclusión no sería en absoluto la ilegalidad de la tasa, hecha valer en un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, sino la de encontrarnos ante un supuesto de responsabilidad de la Administración".

Añade que la normativa aplicable, constituida por el Real Decreto-Ley 16/1977 y su reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, no contempla reducciones proporcionales como consecuencia de periodos de inactividad que pudieran producirse a lo largo del



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

año por más que esa inactividad pudiera venir impuesta por una situación de crisis sanitaria. Y si bien es cierto que su naturaleza está más próxima a un auténtico impuesto que gravaría los potenciales rendimientos obtenidos por actividades de empresas privadas que a una verdadera tasa, sin embargo, el hecho imponible de la tasa "[…] sigue siendo la autorización y concurre únicamente dicho hecho imponible cuando las máquinas recreativas por las que se van a exigir las tasas se encuentren debidamente autorizadas".

Si bien la recurrente, abundando en la naturaleza impositiva de la tasa, afirma que si no hay explotación de la máquina, no hay hecho imponible ni capacidad económica gravable, por lo que se estaría gravando una renta ficticia, vulnerándose con ello el artículo 31 de la CE, sin embargo "[…] para que fuera así, habría que entender que la tasa está gravando el rendimiento que previsiblemente se obtiene de la explotación de la máquina y ya hemos visto que la tasa no grava la obtención de renta ni el volumen de negocio sino la posibilidad de obtener una renta mediante la explotación de la máquina y esa simple posibilidad constituye ya, per se, una manifestación de riqueza susceptible de imposición. En otras palabras, desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, el ejercicio de una actividad sujeta a autorización administrativa evidencia ya una capacidad económica. No debe confundirse por ello, el hecho imponible con la capacidad económica que puede gravarse, vía autorización, por su potencialidad económica siempre que no sea inexistente o ficticia".

Reitera que el hecho imponible de la tasa se vincula a la autorización que permite la explotación de la máquina no a la explotación efectiva de la misma "[…] de tal forma que, aunque atendamos al carácter impositivo de la tasa, el resultado de la explotación de la máquina (o si se quiere ya la falta de resultado de la explotación por causas ajenas al titular, como la suspensión o limitación de la actividad a consecuencia de la pandemia del COVID-19) no impide el nacimiento de la obligación tributaria principal de pago de la tasa, al margen del carácter duradero del hecho imponible a lo largo del año y del agotamiento o no del hecho imponible de la propia tasa que, como hemos visto, se devenga en 1 de enero de cada año respecto a los autorizados, como este, en años anteriores".

Alega que en el presente caso "[…] a pesar de que se da por hecho que durante el periodo objeto de reclamación (del 6 de noviembre al 14 de diciembre de 2020) existió una imposibilidad real de explotación de las máquinas recreativas como consecuencia



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

de las decisiones administrativas adoptadas a raíz de la pandemia, no fue así sino que, como vamos a ver**,** al menos en los establecimientos específicos de juego (los salones de juego), lo único que hubo fue una serie de limitaciones de acceso y aforo a los locales en los que se estaban instaladas las máquinas y en las que, obviamente, se mantuvo viva la autorización de explotación concedida en los términos que hemos analizado, devengándose sin problema también en ese periodo la tasa discutida". Afirma que durante el periodo discutido, con las limitaciones generales de higiene y prevención y sin perjuicio de la adopción de la medida excepcional de suspensión, que, en este caso, no se adoptó en el Acuerdo 78/2020, en los establecimientos o salones de juego que albergaban máquinas recreativas, era posible, en el nivel 4, con limitaciones (aforo máximo del 33%, distancia de seguridad interpersonal, horario máximo de cierre hasta la 23 horas, además de todas las relacionadas en el mismo apartado 3.34. apartado 4) el desarrollo de la actividad.

En definitiva, sostiene que "[…] la imposibilidad (o limitación) de explotación de las máquinas recreativas durante el periodo a que se refiere el recurso (6 de noviembre de 2020 a 14 de diciembre de 2020) no puede encontrar remedio en la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, que son conformes a derecho y en la correspondiente devolución de ingresos indebidos, debiendo acudirse a otros institutos como el de la responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de una actuación de la Autoridad administrativa competente (la suspensión o limitación de actividades derivada del estado de alarma) a ella imputable, como se indica en la Sentencia de esa Sala de 17 de abril de 1999 r. 5824/1993, citada, de la que se hace eco el FD Cuarto del fallo impugnado".

En último término, en relación con las SSTS de 23 y 30 de mayo de 2023 (rec. cas. 1602/2022 y 2323/2022) relativas al IAE, recuerda que la solución aplicada por el Tribunal Supremo no se basa en la inexistencia de hecho imponible sino en la aplicación directa, de forma analógica, de una previsión contenida en la Instrucción 4 de la tarifa del IAE que contempla una reducción de la cuota por la paralización de la industria, lo que no es el caso ahora suscitado "[…] en el que la normativa aplicable constituida por el Real Decreto-Ley 16/1977 y su reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, no contempla reducciones proporcionales como consecuencia de periodos de inactividad que pudieran producirse a lo largo del año por más que esa inactividad pudiera venir impuesta por una situación de crisis sanitaria".



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Solicita a la Sala que, en interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión, siente como doctrina la siguiente:

> "La suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas (en este caso a través del Acuerdo de la Junta de Castilla y León 78/2020, de 3 de noviembre) en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, no permite considerar, a falta de una previsión legal en tal sentido adoptada por la CCAA gestora de la tasa, que deba reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020, debiendo reconducirse la cuestión al instituto de la responsabilidad patrimonial.
>
> Sobre esa base, desestime el recurso formulado confirmando la sentencia recurrida y la resolución del TEAR de Castilla y León, confirmatoria de la legalidad, en todo caso, de las autoliquidaciones presentadas por esa tasa cuya rectificación se solicitaba".

**2.** El Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la representación que legalmente ostenta, emplazado también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 26 de julio de 2023, en el que alega, en primer término, que las medidas que supusieron la suspensión o limitación transitoria de la actividad de la recurrente no se adoptaron en aplicación del régimen de cogobernanza sino mediante el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declara el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad de Castilla y León y se adoptan medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León, por lo que "[…] no se da el interés casacional objetivo fijado en el Auto de admisión, motivo por el cual, a nuestro juicio, el recurso debe ser desestimado, pues resultaría improcedente la anulación, total o parcial, de la sentencia y se rebosaría la función



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

nomofiláctica del recurso de casación al pronunciarse sobre un interés casacional ajeno y no aplicable al concreto supuesto de hecho por el que se ha accedido a la casación".

Subsidiariamente, aduce que, pese a lo esfuerzos argumentativos de la recurrente, no hay ninguna duda de que la tasa se había devengado, pues así lo indica con claridad el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero. Y habiendo normativa propia, debe aplicarse el Decreto Legislativo 1/2013 de 12 de septiembre, cuyo artículo 32 dispone que "*con carácter general, la tasa se devenga por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego*".

Afirma que el devengo de la tasa en el caso de máquinas automáticas de juegos de azar no se vincula a la celebración del juego ni a los concretos rendimientos, sino que se produce el 1 de enero de cada año por la autorización, con independencia de que se pueda ingresar la tasa en pagos fraccionados.

Sostiene que muchas de las empresas del sector, además de solicitar la rectificación de su autoliquidación, han interpuesto ante la Administración Autonómica reclamaciones de responsabilidad patrimonial, evidenciando que el hecho imponible sí se había producido.

Reitera los términos de la sentencia impugnada en casación y esgrime que las bonificaciones acordadas por otras Comunidades Autónomas que se invocan de contrario "[…] lejos de coadyuvar a la estimación del recurso, refuerzan su desestimación, ya que si se ha acordado una bonificación es porque el hecho imponible se había producido y la tasa era exigible. Podrá cuestionarse o podrá criticarse la decisión de la Administración Autonómica de no bonificar la tasa de juego. Se podrá interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial si se consideran lesionados injustamente por un acto de la Administración derechos o intereses legítimos. Pero lo que es incuestionable es que el hecho imponible se produjo y la tasa se devengó antes incluso de que se empezara a hablar de pandemia, sin que pueda sustituirse la voluntad de una Administración de acordar o no una bonificación".



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

En relación con las resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativo Regionales, se remite a los términos de la sentencia aquí recurrida y concluye que se trata de regulaciones diferentes que justifican la adopción de soluciones dispares. Cita las SSTSJ de la Comunidad Valenciana núm. 142/2023, de 15 de febrero y núm. 424/2023, de 4 de abril, así como la resolución del TEAC de 31 de mayo de 2023 en la que concluye: *"[…] Finalmente debe señalarse que este Tribunal Central no desconoce que el Tribunal Supremo ha admitido sendos recursos de casación (…) Así pues y en tanto no se pronuncie el Tribunal Supremo resolviendo la cuestión de interés casacional planteada y fijando doctrina al respecto, este Tribunal Central concluye, por lo expuesto, que la Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo*".

Asimismo, hace referencia a la sentencia núm. 494/2023, de 28 de abril (rec. nº 731/2022) del TSJ del Principado de Asturias.

En último término, reitera que "[…] el supuesto de hecho resuelto en la sentencia recurrida no coincide con la cuestión identificada con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia -ya que la limitación transitoria de la actividad no fue acordada por la Comunidad de Castilla y León en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre-, no resulta procedente fijar interés casacional objetivo sobre la cuestión, y el presente recurso de casación debe ser íntegramente desestimado" y, en todo caso, si la Sala considera pertinente hacerlo "[…] a efectos meramente declarativos, los cierto es que las medidas ordenadas por las Comunidades Autónomas en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2 se concretan en: limitación de la libertad de circulación de las personas en horario nocturno, limitación de la entrada y salida en las comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de autonomía –o en ámbitos territoriales de carácter geográficamente inferior a la comunidad autónoma-, limitación de la permanencia de grupos de personas en espacios públicos y privados y limitación a la permanencia de personas en lugares de culto.

Por tanto, ninguna de las medidas se refiere directamente a la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector y, mucho menos, al sector de la



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

explotación de las máquinas automáticas de juego, por lo que no hay razón para vincular esas medidas a la reducción del importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego y a la devolución de unos supuestos ingresos indebidos en el 4º trimestre del ejercicio 2020. No sobra insistir en el hecho de que las autorizaciones no han estado suspendidas durante el cuarto trimestre del año 2020; lo que ha estado limitado son las condiciones para el ejercicio de la actividad y consiguiente explotación de las máquinas.

Y por ello, la adopción de estas medidas no permite considerar que deba reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego ni ordenar la devolución de ingresos indebidos.

Lo anterior se aprecia sin necesidad de hacer otra interpretación de las normas jurídicas identificadas para tal fin en el Auto de admisión, más allá de su interpretación literal y sistemática. Y al haberse aplicado tales preceptos rectamente por la Sala Sentenciadora, no debe hacerse ninguna otra consideración sobre su aplicación al caso concreto, lo que conllevará igualmente la improsperabilidad del presente recurso de casación".

Termina solicitando a la Sala:

> "[…] con íntegra desestimación del presente Recurso de Casación, confirme la sentencia número 139/2022, de 20 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, dictada en el recurso n.º 214/2021".

**QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 27 de julio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 11 de octubre de 2023 se designó ponente a la Excma. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 16 de enero de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

**1.** El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, impugnada en casación por la representación de mercantil Royuela Recreativos, S.L.U, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, que consiste, según se afirma, en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020.

**2.** Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

**2.1.** *Autoliquidación en relación con la Tasa fiscal sobre el juego.*

El 9 de enero de 2020, la mercantil Royuela Recreativos, S.L.U, sujeto pasivo del impuesto denominado Tasa fiscal sobre el juego, presentó las autoliquidaciones de la citada Tasa de Juego, modelo 045, correspondiente al



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

4º trimestre del ejercicio 2020, en relación con 48 máquinas recreativas instaladas en Burgos. El importe de cada liquidación ascendía a 3.600 euros, siendo el total a ingresar de 43.200 euros.

**2.2.** *Solicitud de rectificación de autoliquidación.*

Mediante escrito de fecha 20 de enero de 2021, la interesada presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto y devolución de ingresos indebidos, correspondiente al 4º trimestre del ejercicio 2020, en proporción a los días en los que en la localidad de Burgos -según expuso- no se permitió la apertura de los establecimientos específicos de juego y hostelería en aplicación del Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, que declaró el estado de alarma, solicitando la devolución de los ingresos indebidos, más los intereses de demora correspondientes. Expuso que entre el 6 de noviembre al 14 de diciembre de 2020 (es decir un total 42’39% del importe de la liquidación) no pudo ejercer su actividad al no estar permitida.

**2.3.** *Denegación de la solicitud.*

El 12 de febrero de 2021, el Servicio Territorial de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos de la Junta de Castilla y León, dictó resolución por la que desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación (modelo 045) -devolución de ingresos indebidos-, por el concepto de Tasa fiscal sobre el juego, correspondiente al 4º trimestre de 2020.

Dicha resolución se notificó el 2 de marzo de 2021.

**2.4.** *Interposición de reclamación económico-administrativa.*

Contra la citada resolución, Royuela Recreativos, S.L.U, interpuso reclamación económico-administrativa núm. 09-00261-2021 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

El 29 de octubre de 2021 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa.

**2.5.** *Interposición del recurso contencioso-administrativo.*

La mercantil Royuela Recreativos, S.L.U, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 214/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, que dictó sentencia desestimatoria el 20 de junio de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto, cuyo tenor literal es el siguiente:

> *«[…] Sobre la imposibilidad de explotar las máquinas recreativas como consecuencia de la declaración del estado de alarma.*
>
> No se ha cuestionado que durante el periodo de tiempo que media entre el 6 de noviembre y el 14 de diciembre de 2020, la demandante no pudo llevar a cabo la explotación de las máquinas recreativas, en virtud del RD 926/2020, de 25 de octubre.
>
> Ahora bien; lo que no puede cuestionarse es que durante el periodo de tiempo indicado, al mismo tiempo, la demandante ha sido titular de la/s autorización/es de juego, debiendo recordarse que constituye el hecho imponible del tributo la autorización y que el devengo, con carácter general, se produce por la autorización, que es un presupuesto de carácter permanente.
>
> Debe recordarse que el artículo 3 del Decreto 12/2005, de 3 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento regulador de las máquinas de juego y de los salones recreativos y de juego de la Comunidad de Castilla y León, establece: Autorizaciones. La realización de cualquier actividad desarrollada mediante el empleo de máquinas recreativas y de azar reguladas en este Reglamento requiere previa autorización administrativa, quedando expresamente prohibida cualquier actividad sin la debida autorización.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Por tanto, la demandante no ha podido explotar las máquinas recreativas por la razón expresada, pero ha continuado siendo titular de la/s autorización/es de juego, por lo que, una vez finalizada la situación originada por la declaración del estado de alarma, pudo explotar las máquinas para las que contaba con autorización.

La STS de 17 de abril de 1999 (Rec. 5824/1993) dice: **"**Y toda la norma acabada de reseñar está justificada, plenamente, por el hecho -como se dice en la sentencia de instancia- de que la autorización confiere, a criterio del titular, el derecho de explotación durante toda la anualidad, siendo así -se añade- que, «si eventualmente la causa de que tal explotación no pudiera llevarse a cabo, en todas las máquinas autorizadas, fuera imputable a una actuación de la Administración, la conclusión no será la ilegalidad de la Tasa, sino la eventual presencia, en su caso, de un supuesto de responsabilidad de la Administración».**"**

Pues bien; la imposibilidad de explotar las máquinas recreativas, con la consiguiente pérdida de ingresos para la demandante, no puede encontrar su remedio a través de la rectificación de la autoliquidación y de la devolución de ingresos indebidos, como ha apuntado la Abogacía del Estado.

En el presente supuesto, la cantidad pagada no fue superior al importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones (artículo 221.1.b) de la Ley General Tributaria de 2003). Cuestión distinta es que no pudiera tener lugar la explotación de las máquinas recreativas autorizadas.

Por otra parte, el procedimiento que han seguido otras Comunidades Autónomas para paliar las consecuencias derivadas de la situación de crisis sanitaria, particularmente en lo que respecta a la imposibilidad temporal de explotación de las máquinas recreativas, evidencia que no puede hablarse de errores en las autoliquidaciones de la tasa.

Puede citarse, a modo de ejemplo, la Ley 1/2020, de 9 de julio, por la que se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón, en cuyo Preámbulo se dice: … En cuanto a los Tributos sobre el Juego, considerando que el hecho imponible de los mismos es, en términos generales, la autorización para la organización y/o celebración de las distintas modalidades de juego, y que dicha autorización ha quedado temporalmente «en suspenso» por las medidas inherentes al estado de alarma, se entiende que procede un ajuste de la cuota tributaria, que se articula a



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

través de una bonificación que guarda una práctica proporcionalidad respecto a la inactividad impuesta por la situación. …

Consecuencia de lo expuesto es que el acto administrativo impugnado es conforme a derecho, por lo que debe desestimarse el presente recurso contencioso-administrativo».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

**SEGUNDO. Marco jurídico de aplicación.**

**1.** Tal y como recoge el auto de admisión, procede hacer una breve referencia al contexto legislativo normativo en el que se enmarca la controversia que plantea el presente recurso de casación.

En el BOE del día 14 de marzo de 2020 se publicó el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. El citado Real Decreto entró en vigor en el momento de su publicación, y dicho estado de alarma estuvo vigente hasta las 00:00 horas del día 21 de junio de 2020, al haber sido prorrogado hasta en seis ocasiones por los Reales Decretos 476/2020, de 27 de marzo, 487/2020, de 10 de abril, 492/2020, de 24 de abril, 514/2020, de 8 de mayo, 537/2020, de 22 de mayo y 555/2020, de 5 de junio.

Posteriormente, en el BOE del día 9 de octubre de 2020 se publicó el Real Decreto 900/2020, de 9 de octubre, por el que se declaraba el estado de alarma para responder ante situaciones de especial riesgo por transmisión no controlada de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, decreto que estuvo en vigor 15 días, y que limitaba su ámbito territorial únicamente a determinados municipios de la Comunidad de Madrid.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Por último, en el BOE del día 25 de octubre de 2020 se publicó el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2. El artículo 2 del citado Real Decreto, bajo la rúbrica «*Autoridad competente*», establecía que:

> «1. A los efectos del estado de alarma, la autoridad competente será el Gobierno de la Nación.
>
> 2. En cada comunidad autónoma y ciudad con Estatuto de autonomía, la autoridad competente delegada será quien ostente la presidencia de la comunidad autónoma o ciudad con Estatuto de autonomía, en los términos establecidos en este real decreto.
>
> 3. Las autoridades competentes delegadas quedan habilitadas para dictar, por delegación del Gobierno de la Nación, las órdenes, resoluciones y disposiciones para la aplicación de lo previsto en los artículos 5 a 11. Para ello, no será precisa la tramitación de procedimiento administrativo alguno ni será de aplicación lo previsto en el segundo párrafo del artículo 8.6 y en el artículo 10.8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa».

Este estado de alarma entró en vigor el propio día 25 de octubre y fue prorrogado desde las 00:00 horas del 9 de noviembre de 2020 hasta las 00:00 horas del 9 de mayo de 2021. No obstante, esa prórroga fue declarada inconstitucional por la STC 183/2021, de 27 de octubre de 2021 (Recurso de inconstitucionalidad n.º 5342-2020) así como el sistema de cogobernanza establecido en el citado Real Decreto -apartados 2 y 3 del artículo 2-.

**2.** Durante la vigencia de este último estado de alarma se dictaron numerosas órdenes, resoluciones y disposiciones por los Presidentes de las Comunidades Autónomas al amparo de la habilitación contenida en el artículo 2.3 del Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre.

En el caso de Castilla y León, se dictó el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declaró el nivel de



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administraciondejusticia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad de Castilla y León y se adoptaron medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León, publicado en el BOCYL núm. 229, de 4 de noviembre de 2020, acuerdo que entró en vigor el día 6 de noviembre.

El citado Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, en su apartado Primero, declara el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la CCAA siendo aplicables, como recoge, "*las medidas sanitarias preventivas que con carácter ordinario y para tal nivel contempla el Acuerdo 76/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se establecen niveles de alerta sanitaria y se aprueba el Plan de medidas de prevención y control para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León".*

Pues bien, para el nivel 4 el Acuerdo 76/2020, del 3 de noviembre, establece una serie de limitaciones -no suspensión de la actividad- que se contienen en su Anexo III "*Limitaciones de aforo y medidas de prevención específicas por sectores de actividad y niveles de alerta*", cuyo punto 3.34 dispone -la negrilla se incorpora-:

> *"3.34. Establecimientos y locales de juego y apuestas.*
>
> 1. Los casinos de juego, las salas de bingo, los **salones de juego** y las casas de apuestas, **podrán realizar su actividad**, conforme establezca la normativa sectorial en materia de juego y apuestas que resulte de aplicación, de acuerdo **con las siguientes reglas y límites de aforo, en función del nivel de alerta**:
>
> a) Nivel de alerta 1: Aforo máximo de 75% y ocupación máxima de 10 personas por mesa o agrupación de mesas.
>
> b) Nivel de alerta 2: Aforo máximo del 50% y ocupación máxima de 6 personas por mesa o agrupación de mesas.
>
> c) Nivel de alerta 3: Aforo máximo del 33%.
>
> **d) Nivel de alerta 4: Se mantienen las mismas condiciones que en el nivel 3, sin perjuicio de que se puedan adoptar medidas excepcionales, entre las que podrá acordarse la suspensión de la actividad.**



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Se realizará control de aforo mediante sistemas de recuento de personas.

2. La disposición y el uso de las máquinas de juego, o de cualquier otro dispositivo o material de juego y apuestas, en los establecimientos en los que se desarrollen actividades de juego y apuestas previstos en los artículos 13 a 17 de la Ley 4/1998, de 24 de junio, reguladora del juego y de las apuestas de Castilla y León, deberá garantizar el **mantenimiento de la distancia de seguridad interpersonal** mediante el establecimiento de las medidas necesarias.

3. A partir del nivel 2 de alerta, y siempre que no existan otras restricciones horarias generales a la movilidad, se establecerán los siguientes horarios de admisión de cliente y de cierre:

a) Nivel de alerta 2: Se establece como horario máximo de cierre de estos establecimientos la 01:00 horas, sin que puedan admitirse nuevos clientes a partir de las 00:00 horas.

**b) Nivel de alerta 3 y 4: Se establece como horario máximo de cierre de estos establecimientos las 23:00 horas, sin que puedan admitirse nuevos clientes a partir de las 22:00 horas y sin perjuicio de que en el nivel 4 se puedan adoptar medidas sanitarias preventivas excepcionales, entre las que podrá acordarse la suspensión de la apertura al público y la suspensión de la actividad.**

4. Deberán llevarse a cabo, además de las medidas generales de higiene y/o prevención, las siguientes actuaciones:

a) Para la entrada del público se habilitará una única puerta de acceso, con independencia del número de salidas de emergencia que deba tener el establecimiento en función de su aforo.

b) El acceso al establecimiento y la salida deberá ser escalonada.

c) Los asistentes deberán estar sentados y debidamente numerados con distancia de seguridad interpersonal.

d) Los usuarios de las actividades de juego y apuestas en las que se intercambien dinero en efectivo, fichas de casino, cartas o cualquier otro elemento de juego entre jugadores, así como las personas trabajadoras que interactúen con dichos clientes, deberán usar de forma frecuente durante el desarrollo de esos juegos geles hidroalcohólicos o desinfectantes con actividad virucida debidamente autorizados y registrados.

e) Deberá señalarse de forma clara la distancia de seguridad interpersonal entre clientes o personas usuarias, con marcas en el suelo, cartelería o señalización.

f) El uso de las máquinas de juego y de cualquier otro material o dispositivo de juego y apuestas deberá realizarse previa desinfección tras su uso por el jugador.

g) Se deberá realizar la debida higienización cada dos horas de las fichas del casino de juego, cartas o cualquier otro elemento de juego que se intercambie entre



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

jugadores, debiendo informar a las personas usuarias de su correcto uso mediante la instalación de cartelería informativa.

h) Se deberá realizar limpieza y desinfección al menos una vez al día y por turno laboral, así como las tareas de ventilación, conforme a lo establecido en la letra d) del apartado 2.1".

**3.** Asimismo, será preciso interpretar el artículo 3 del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, que dispone:

«Con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas, con arreglo a la legislación vigente, las Sociedades o Empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el presente Real Decreto-ley, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego, quedarán sujetos a la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en las siguientes condiciones:

Primero. *Hecho imponible*.- Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego.

Segundo. *Sujeto pasivo*.- Serán sujetos pasivos de la tasa los organizadores y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

Tercero. *Base imponible*.- Será base imponible de la tasa, los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar.

La base imponible se determinará en régimen de estimación directa u objetiva. En el primer caso, el sujeto pasivo quedará obligado a realizar la liquidación tributaria en la forma y casos que reglamentariamente se determinen.

Cuarto. A partir de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, regirán los siguientes tipos y cuotas fijas:

Tipos tributarios y cuotas fijas.

Uno. Tipos tributarios.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

[…]

Dos. Cuotas fijas.

En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, según las normas siguientes:

A) Máquinas tipo ‘‘B’’ o recreativas con premio:

a) Cuota anual: 1.765,5 euros.

b) Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo ‘‘B’’ en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros jugadores, serán de aplicación las siguientes cuotas:

Máquinas o aparatos de dos jugadores: Dos cuotas con arreglo a lo previsto en la letra a) anterior.

Máquinas o aparatos de tres o más jugadores: La cuota se incrementará en un 50 % por cada jugador adicional a partir del tercero.

[..]

Quinto. Devengo.

Uno. La tasa se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego.

Dos. Tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose en 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en el apartado 4.° anterior, salvo que aquella se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso por ese año se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa.

El ingreso de la tasa se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

No obstante, en el primer año de autorización, el pago de los trimestres ya vencidos o corrientes deberá hacerse en el momento de la autorización, abonándose los restantes de la misma forma establecida en el párrafo anterior.

(…)

Séptimo. Conforme a lo previsto en el artículo 13.seis de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, las bases, tipos tributarios y cuotas fijas, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias, serán las aprobadas por la Comunidad Autónoma.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

> Las normas relativas a base imponible, tipos tributarios y cuotas fijas así como devengo, previstas, respectivamente, en los apartados tercero, cuarto y quinto del presente artículo, serán de aplicación en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar».

**4.** Finalmente, en el ámbito de la Comunidad de Castilla y León el desarrollo normativo se recoge en el Capítulo V, "Tributos sobre el juego", Sección 1ª, "Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar", del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013 de 12 de septiembre, cuyo artículo 32 dispone que:

> "Con carácter general, la tasa se devenga por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego" (apartado 1), que "cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos recreativos y de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores", precisando que "en el primer año, el devengo coincidirá con la autorización abonándose en su entera cuantía los importes que fueren aplicables, salvo que aquélla se otorgue después del 30 de junio, en cuyo caso se abonará solamente el 50 por 100 del importe de la tasa" y que "excepcionalmente, en el caso de autorización provisional de máquinas o aparatos automáticos para su explotación provisional a título de ensayo por un periodo inferior a tres meses, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose solamente el 25 por 100 del importe de la tasa" (apartado 3).

**TERCERO. Delimitación de la cuestión de interés casacional.**

Sostiene el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León en su escrito de oposición al recurso que "[…] las medidas que supusieron la suspensión o limitación transitoria de la actividad de la recurrente no se adoptaron en aplicación del régimen de cogobernanza sino mediante el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declara el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad de Castilla y León y se adoptan medidas sanitarias preventivas de carácter excepcional para la contención de la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León", por lo



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

que "el supuesto de hecho resuelto en la sentencia recurrida no coincide con la cuestión identificada con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia", no resultando procedente fijar interés casacional objetivo sobre la cuestión, debiendo ser desestimado el recurso de casación.

La alegación de la Administración autonómica recurrida no puede ser acogida toda vez que de la exposición de motivos del Acuerdo 78/2020, se desprende la emisión del Acuerdo 76/2020 (que ampara las medidas restrictivas a las que se remite el primero) al amparo y de conformidad con el Acuerdo 11/2020, el cual a su vez implementa en la comunidad de Castilla y León el Real Decreto 926/2020:

> "La actual situación epidemiológica, de toda la nación, ha dado lugar, nuevamente, a la declaración del estado de alarma mediante el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.
>
> Dicha norma atribuye la condición de autoridad competente delegada a quien ostente la presidencia de la Comunidad Autónoma y le faculta para dictar, por delegación del Gobierno de la Nación, las órdenes, resoluciones y disposiciones que fuere menester.
>
> El Presidente de la Junta de Castilla y León, en su condición de autoridad competente delegada, ha dictado el Acuerdo 9/2020, de 25 de octubre, por el que se determina la hora de comienzo de la limitación de la libertad de circulación de las personas en horario nocturno; el Acuerdo 10/2020, de 28 de octubre, por el que se dispone la limitación de la entrada y salida de personas del territorio de la Comunidad de Castilla y León; y el Acuerdo 11/2020, de 28 de octubre, por el que se limita la permanencia de grupos de personas en espacios cerrados y en lugares de culto.
>
> No cabe duda de que la adopción de estas medidas, severas y excepcionales, responden a la gravísima situación epidemiológica en que se encuentra la Comunidad de Castilla y León, confirmándose su negativa evolución en el informe de la Consejería competente en materia de sanidad de 2 de noviembre de 2020, mediante el que se analiza la concurrencia de los indicadores para la valoración del riesgo previstos en el documento de «Actuaciones de respuesta coordinada para el control de la transmisión de COVID» aprobado por el Consejo



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Interterritorial del Sistema Nacional de Salud de 21 de octubre de 2020, y se concluye que la Comunidad de Castilla y León se encuentra en una situación de riesgo extremo, con transmisión comunitaria no controlada y sostenida, que excede las capacidades del sistema sanitario y que por tanto requiere la adopción de medidas preventivas sanitarias excepcionales.

El Acuerdo 76/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se establecen niveles de alerta sanitaria y se aprueba el Plan de medidas de prevención y control para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León, aprobado de conformidad con lo dispuesto en el apartado quinto, del Acuerdo 11/2020, de 28 de octubre, del Presidente de la Junta de Castilla y León, establece que la Junta de Castilla y León, en su condición de autoridad sanitaria, es la competente para declarar los niveles de alerta sanitaria, así como para la adopción de medidas excepcionales con restricciones adicionales en el nivel de alerta 4.

De acuerdo con todo lo anterior, resulta necesario declarar el nivel de alerta 4 y por tanto poner en marcha, en todo el territorio de la Comunidad, las medidas contempladas para dicho nivel, en el Plan de medidas de prevención y control para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19 en la Comunidad de Castilla y León, que serán, además de las recogidas expresamente en el Plan, las excepcionales que se relacionan en el presente Acuerdo, consistentes en la suspensión de apertura al público de determinados establecimientos y actividades que por su naturaleza se consideran de mayor riesgo sanitario, por un periodo limitado de 14 días naturales."

Y todo ello sin perjuicio de que esta Sala pueda, como ha sucedido en otras ocasiones, matizar la cuestión de interés casacional que el auto de admisión suscita para atemperarla a las exigencias del caso, con la finalidad de dar respuesta a las que, efectivamente, resultan relevantes para solucionar el litigio, que quedaría concretada en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por la Comunidad Autónoma, en este caso, a través del Acuerdo de la Junta de Castilla y León 78/2020, en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, permite considerar que debe



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020.

**CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala. Tasa fiscal sobre el Juego. Naturaleza, hecho imponible y devengo.**

**1.** Ya se ha expuesto que el objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas, en este caso, a través del Acuerdo de la Junta de Castilla y León 78/2020, en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, permite considerar que debe reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del 4º trimestre del ejercicio 2020.

**2.** Sostiene, en esencia, la parte recurrente que: **(i)** la Tasa examinada responde más a la naturaleza de un impuesto que a la de una tasa, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional [«TC»] -SSTC 126/1987, de 16 de julio, y 296/1994, de 10 de noviembre-, en el que el hecho imponible no es la obtención de la autorización sino la actividad de explotación de la máquina, de forma que el tributo realmente grava los rendimientos previsibles o la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas. No habiendo existido la posibilidad de explotar las maquinas durante el 4º trimestre de 2020, por aplicación de normas en la Comunidad Autónoma aprobadas en virtud del Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, que declaró el estado de alarma, no se ha realizado el hecho imponible de la Tasa en ese periodo. **(ii)** El hecho imponible no es instantáneo sino de duración prolongada, por lo que no puede considerarse realizado íntegramente el primer



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

día del periodo impositivo. Prueba de ello es que el TC en la STC 126/1987 consideró constitucional que, a mitad del ejercicio, el Estado incrementara el importe de la tasa estableciendo un gravamen complementario. De ello colige que "[…] si el Estado impidió la explotación de la máquina una vez comenzado el periodo impositivo, impidió igualmente que el hecho imponible se realizara íntegramente". **(iii)** Aunque se considerara que el hecho imponible de la Tasa es la obtención de la autorización administrativa, considera que la prohibición decretada por la CC.AA para el ejercicio de la actividad implicaba una retirada, siquiera temporal, de la autorización para explotar las máquinas. **(iv)** Concluye que una regulación en la que se exigiera la totalidad de la cuota tributaria a quienes no pudieron ejercer la actividad gravada o la vieron limitada por decisión del poder público, es discriminatoria (infracción del artículo 14 de la Constitución Española [«CE»]) por comparación a otros supuestos (como es el caso del alta posterior al 1 de enero) en los que la cuota no se exige por falta de actividad, discriminación que, además, da lugar al gravamen de situaciones inexpresivas de capacidad económica (artículo 31 CE).

**3.** Es cierto que la naturaleza de la tasa examinada, en la medida en que no pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, está más próxima a un auténtico impuesto que gravaría los potenciales rendimientos obtenidos por actividades de empresas privadas, que a una verdadera tasa. Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en STC núm. 126/1987, de 16 de julio, citada por la recurrente, en la que declara:

> "[…] Es de señalar, en cuanto a la naturaleza jurídica del gravamen, que consideraciones análogas a las realizadas por el Letrado del Estado podrían hacerse en relación con la tasa fiscal y, de hecho, también se ha cuestionado si esta última es una tasa en sentido estricto o posee más bien naturaleza impositiva. Tal como fue configurada en el Real Decreto-ley 16/1977, el hecho imponible de la misma no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar".



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Abunda en la misma idea la STC 296/1994, de 10 de noviembre, de la que también se hace eco la parte recurrente, en la que se señala:

> "[…] 4. El Real Decreto-ley 16/1977 y legislación posterior complementaria, así como la propia Ley aquí cuestionada, asignan a la carga fiscal que grava los juegos de azar la denominación de «tasa», pero sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo. Procede por ello indagar cuál es la clasificación tributaria que se deriva de su régimen legal.
>
> (…)
>
> De acuerdo con esas ideas diferenciadoras, que no pretenden en modo alguno ser rigurosamente exhaustivas, resulta evidente que el régimen jurídico de la figura impositiva, establecido en el Real Decreto-ley 16/1977 y completado por disposiciones posteriores, especialmente los Reales Decretos-leyes 9/1980 y 2.221/1984, se estructura como un «impuesto estatal», y en tal condición ha sido cedido a la Comunidad Autónoma de Cataluña por la Ley 41/1981 y en general al resto de las Comunidades por la Ley 30/1983.
>
> En efecto, la naturaleza impositiva de esa figura fiscal sobre la que se establece el recargo, ya apuntada en la STC 126/1987, reiteradamente declarada por el Tribunal Supremo y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina, resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977, que si bien incluye, al lado de la organización y celebración del juego, la autorización administrativa, son aquellas dos actividades de los particulares las que determinan el sujeto pasivo «los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar» y es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo, según la regla general del art. 1 del Real Decreto-ley 2.221/1982, que en la legislación específica de la tasa sobre el juego en máquinas tragaperras se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo de máquina, es decir, en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta.



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de «tasa», puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico «impuesto» que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica".

Por último, en cuanto a la naturaleza de la tasa examinada, han sido reiterados los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre su naturaleza impositiva, debiendo ahora reproducir los términos de la STS, Sala Tercera, de 25 de noviembre de 2000, Recurso de Casación en interés de la Ley nº 817/2000, en la que se declara:

"A principios de 1977 un numeroso Grupo de Procuradores de la entonces Cortes españolas firmaron una proposición de Ley consistente en despenalizar determinados juegos de azar, los propios de los Casinos, bingos, máquinas de azar (las denominadas tragaperras), etc. con el fin de impulsar el sector turístico español. El Gobierno consideró acertada tal proposición y acordó por Real decreto Ley 16/1977, de 25 de Febrero, despenalizar dichos juegos (prohibidos desde 1926), autorizar su realización y control, y establecer la fiscalidad adecuada como corrección del coste moral y social que lleva consigo el juego.

Ante la imposibilidad de crear "ex novo" un Impuesto idóneo, porque la Ley Constitutiva de las Cortes, Texto refundido de las Leyes Fundamentales, aprobado por Decreto 779/1967, de 20 de Abril, se interpretaba en el sentido de que permitía modificar por Decreto-Ley los impuestos, pero no crearlos, se utilizó la entonces Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (Texto refundido de 1 de Diciembre de 1966), incorporando a su texto los juegos autorizados, que interesaban al desarrollo del turismo (ruleta, bacarrá, black-jack, bingo, máquinas de azar, etc.), de ahí que el hecho imponible se concibiera en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de Febrero, como la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, pero lo cierto es, como ha reconocido el Tribunal Constitucional y esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que su naturaleza no era la de una auténtica tasa, sino la de un impuesto que por su objeto, y por su justificación es la de un impuesto, que grava especialmente un determinado gasto o consumo (el juego), no conveniente, con el fin de reintegrar a la sociedad, vía impuesto, una parte que



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

compense el daño moral y social que produce el juego, aparte de la tributación general y normal de los rendimientos que obtengan los operadores".

Ahora bien, la naturaleza impositiva de la tasa que se examina, no nos puede conducir a la consecuencia pretendida por la recurrente.

**4.** Tal y como se ha expuesto, el artículo 3 del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, define el hecho imponible en los siguientes términos:

"Primero. *Hecho imponible*. Constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego".

Disponiendo en cuanto al devengo:

"Quinto. Devengo.

Uno. La tasa se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego.

Dos. Tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose en 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en el apartado 4.° anterior, salvo que aquella se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso por ese año se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa.

El ingreso de la tasa se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

No obstante, en el primer año de autorización, el pago de los trimestres ya vencidos o corrientes deberá hacerse en el momento de la autorización, abonándose los restantes de la misma forma establecida en el párrafo anterior.

Pues bien, del tenor del precepto referido se desprende que el hecho imponible de la tasa fiscal no está ligado a la efectiva explotación de la



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

máquina y la consiguiente obtención de un ingreso derivado de la misma, sino al otorgamiento de la autorización que habilita la explotación.

La misma conclusión se alcanza si se examina la normativa autonómica, pues el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, dispone en su artículo 32 que "con carácter general, la tasa se devenga por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego", del que se colige que no se vincula el devengo de la tasa a la celebración del juego ni a la obtención de rendimientos, sino que se produce el 1 de enero de cada año por la autorización, con independencia de que el ingreso de la tasa se pueda hacer de forma fraccionada.

En este sentido se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en SSTS de 28 de diciembre de 1998 (rec. 5477/1993) y 17 de abril de 1999 (rec. 5824/1993), entre otras, en las que, partiendo de las SSTC 126/1987 y 296/1994 anteriormente citadas, ratifica que el hecho imponible de la tasa está constituido por la autorización de la máquina y no por la efectividad de su explotación, pues no grava la obtención de renta ni el volumen de negocio.

Dada su relevancia, procede reproducir parcialmente el fundamento jurídico quinto de la STS de 28 de diciembre de 1998, en el que se declara:

> "[…] Es obvio, pues, que el Impuesto (o la sedicente Tasa) sobre el Juego no es incompatible con el IVA (se decrete, o no, la exención del mismo) ni, desde un puesto de vista normativo, con el artículo 33 de la Sexta Directiva.
>
> El que el hecho imponible de dicha Tasa no se agote con el acto de autorización sino que comprenda su mantenimiento durante un determinado plazo significa, simplemente, como aduce la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha recurrida, que, autorizada una máquina y devengada la correspondiente Tasa, se abre un marco de actuación para la empresa operadora titular durante dicho plazo; y si aquélla no hace uso de esa posibilidad de explotación o, por ejemplo, los rendimientos fueran nulos, ello no afectaría al devengo del impuesto o Tasa. En definitiva, el hecho imponible está constituído más por la autorización que por la



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

efectividad de la explotación; planteamiento que impide que estemos frente a un tributo sobre el volumen de negocios.

Y la consideración estimativa de los rendimientos obtenidos o a obtener a efectos de determinar la cuota fija exigible no es más que un parámetro de cuantificación de la capacidad económica; y ésta es un principio a tener presente en la configuración de cualquier tributo en nuestro ordenamiento, por imperativo constitucional.

Pero no por ello la Tasa o el Impuesto cuestionado recae sobre el volumen de negocios, pues no se determina su cuota en base a una evaluación objetiva de los ingresos en función de los servicios susceptibles de prestarse".

A su vez, en la STS de 17 de abril de 1999 (rec. 5824/1993), relativa esencialmente al devengo, se declara:

"[…] Por tal motivo, la sentencia recurrida declara, con razón, por un lado, que "el momento del devengo es fácilmente identificable en los hechos imponibles instantáneos, pero no lo es tanto en los duraderos, en los que ha de hacerse coincidir con un momento del período impositivo. A veces, es el último día de dicho período, pero, en otras ocasiones, como en la aquí y ahora analizada (en caso de autorizaciones ya concedidas para años anteriores), es, precisamente, en general, el primer día del año y/o del período, o sea, el 1 de enero, en los términos que se exponen en el artículo 3.2 del Real Decreto 2221/1984", cuando establece que "en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la Tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año. En el año en que se obtenga la autorización, el devengo se producirá en el momento de su otorgamiento".

Y agrega, por otro lado, que, "producido, pues, el devengo, surge a la vida jurídica la obligación tributaria, debiendo presentarse la declaración-liquidación e ingresarse, en consecuencia, la cuota pertinente en dos plazos, que vencen en los meses de enero y septiembre del año correspondiente; pero debe resaltarse que tal segundo plazo del ingreso o pago (que puede coincidir, por tanto, temporalmente, con la imposibilidad de funcionamiento de las máquinas por destrucción de las mismas, por no estimarlas rentables su titular o por la pérdida sobrevenida de eficacia de la autorización obtenida) no responde a la conjunción permanente del trinomio autorización-organización-celebración del juego, que es lo que constituye -según el



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

artículo 2 del Real Decreto 2221/1984- su hecho imponible, sino, más bien, al total cumplimiento de una obligación nacida, ya, el 1 de enero".

C) Como se ha venido indicando, el artículo 2 del citado Real Decreto 2221/1984 señala que "constituye el hecho imponible de la Tasa la autorización, organización o celebración de los juegos de suerte, envite o azar"; y el artículo 3.2, por su parte, establece que "en los casos de explotación de máquinas ..., la Tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año, en cuanto a los autorizados en años anteriores; en el año en que se obtenga la autorización, el devengo se producirá en el momento de su otorgamiento".

De ahí que, cuando la autorización haya tenido lugar en el año anterior y el devengo se produzca, por tanto, el 1 de enero del año siguiente al de la autorización, la cuota ha de ingresarse en su totalidad.

Y es esto lo que viene a plasmarse, en el cuestionado artículo 8.2 del mencionado Real Decreto, con el siguiente tenor literal: "En el caso de máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos de azar, y cuando se trate de las autorizadas en años anteriores, se presentará una declaración-liquidación en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero del año del devengo, en la que se girará la liquidación total correspondiente a la cuota única devengada, ingresando simultáneamente el 50 % de la misma; el pago del otro 50 % se realizará en los primeros veinticinco días del mes de septiembre, quedando incurso en apremio si transcurriese esta fecha sin haberse verificado el ingreso; y la baja de las máquinas, realizada con posterioridad al 1 de enero, en ningún caso liberará al sujeto pasivo de la obligación de ingresar el 50 % pendiente de pago".

Y toda la norma acabada de reseñar está justificada, plenamente, por el hecho -como se dice en la sentencia de instancia- de que la autorización confiere, a criterio del titular, el derecho de explotación durante toda la anualidad, siendo así -se añade- que, "si eventualmente la causa de que tal explotación no pudiera llevarse a cabo, en todas las máquinas autorizadas, fuera imputable a una actuación de la Administración, la conclusión no será la ilegalidad de la Tasa, sino la eventual presencia, en su caso, de un supuesto de responsabilidad de la Administración".

De la doctrina jurisprudencial expuesta se desprende, tal y como afirma el Abogado del Estado, que el hecho imponible está constituido por la autorización y no por la efectividad de la explotación, sin que pueda admitirse,



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

por tanto, que la tasa examinada recae realmente sobre el volumen de negocio, que pasa, por tanto, a un segundo plano. La tasa es exigible por años naturales produciéndose el devengo el 1 de enero, fecha en que debe ingresarse la cuota en su totalidad, confiriendo su pago el derecho de su titular a la explotación de la máquina durante toda la anualidad, de tal forma que si se hubiere imposibilitado realizar esa explotación por causa imputable a la Administración (como sería el caso suscitado con las sucesivas declaraciones del estado de alarma por el COVID-19) la conclusión no puede ser la ilegalidad de la tasa, hecha valer en un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, sino la de encontrarnos, en su caso, ante un supuesto de responsabilidad de la Administración.

A lo expuesto se añade que la normativa aplicable, anteriormente reseñada, constituida por el Real Decreto-Ley 16/1977 y su reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, no contempla reducciones proporcionales como consecuencia de periodos de inactividad que pudieran producirse a lo largo del año, incluso en supuestos como el examinado en que esa suspensión o limitación temporal de la actividad pudiera venir impuesta por una situación de crisis sanitaria.

En definitiva, el hecho imponible de la tasa está constituido por el otorgamiento de la autorización que habilita la explotación y no por la efectividad de su explotación, al no gravarse la obtención de renta ni el volumen de negocio. El que el hecho imponible no sea instantáneo sino de duración prolongada, tal y como esgrime la parte recurrente con cita de la STC 296/1994, de 10 de noviembre, únicamente implica que, otorgada la autorización y devengada la correspondiente tasa, se abre un campo de actuación para la empresa operadora titular durante dicho plazo, de forma que si no hace uso de esa posibilidad de explotación o no obtiene rendimientos, ello no afecta al devengo de la tasa.

**5.** Aduce la recurrente, abundando en la naturaleza impositiva de la tasa, que si no hay explotación de la máquina, no hay hecho imponible ni



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

capacidad económica gravable, por lo que se estaría gravando una renta ficticia, vulnerándose con ello el artículo 31 de la CE.

Esta alegación no puede ser compartida pues, para que se produjera tal vulneración, habría que entender que la tasa está gravando el rendimiento que previsiblemente se obtiene de la explotación de las máquinas, siendo así que, como ya hemos señalado, la tasa no grava la obtención de renta ni el volumen de negocio sino la posibilidad de obtener una renta mediante la explotación de la máquina y esa posibilidad constituye, *per se*, una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

En efecto, desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, el ejercicio de una actividad sujeta a autorización administrativa evidencia ya una capacidad económica. En consecuencia, no debe confundirse el hecho imponible con la capacidad económica que puede gravarse, vía autorización, por su potencialidad económica siempre que no sea inexistente o ficticia.

En suma, el hecho imponible de la tasa se vincula a la autorización que permite la explotación de la máquina y no a la explotación efectiva de la misma, de forma que la falta de resultado de la explotación por causas ajenas al titular, como es la suspensión o limitación de la actividad a consecuencia de la pandemia del COVID-19, no impide el nacimiento de la obligación tributaria principal de pago de la tasa, al margen del carácter duradero del hecho imponible a lo largo del año y del agotamiento o no del hecho imponible de la propia tasa que, como se ha expuesto, se devenga el 1 de enero de cada año respecto a los ya autorizados, como este caso, en años anteriores.

**6.** Tampoco puede admitirse la inexistencia de hecho imponible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad, pues ya se habría producido el devengo (el primer día del periodo impositivo) para un hecho imponible que se extiende a todo el año natural. Tal y como expuso esta Sala en SSTS de 30 de mayo de 2023 (rec. cas. 1602/2022 y 2323/2022), el concepto mismo de hecho imponible -en este caso, otorgamiento de la



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

autorización que habilita la explotación, que es un hecho continuado- no es susceptible de fracciones o interrupciones.

**7.** Asimismo, resulta necesario hacer mención a que en el presente caso, pese a que la sentencia impugnada en casación parte de que: "[n]o se ha cuestionado que durante el periodo de tiempo que media entre el 6 de noviembre y el 14 de diciembre de 2020, la demandante no pudo llevar a cabo la explotación de las máquinas recreativas, en virtud del RD 926/2020, de 25 de octubre" (FJ cuarto), sin embargo la realidad es que en el territorio de Castilla y León, en el periodo objeto de reclamación por la recurrente, no existió una imposibilidad real de explotación de las máquinas recreativas como consecuencia de las decisiones administrativas adoptadas a raíz de la pandemia en los establecimientos específicos de juego (salones de juego), tal y como argumenta el Abogado del Estado, sino limitaciones de acceso y aforo a los locales en las que estaban instaladas.

En efecto, como ya se ha expuesto, se dictó el Acuerdo 78/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León, por el que se declaró el nivel de alerta 4 para todo el territorio de la Comunidad Autónoma, remitiéndose a "*las medidas sanitarias preventivas que con carácter ordinario y para tal nivel contempla el Acuerdo 76/2020, de 3 de noviembre, de la Junta de Castilla y León",* que establecía una serie de limitaciones -no suspensión de la actividad- que se contenían en su Anexo III "*Limitaciones de aforo y medidas de prevención específicas por sectores de actividad y niveles de alerta*", en el punto 3.34 relativo a los "*Establecimientos y locales de juego y apuestas*": aforo máximo del 33%, distancia de seguridad interpersonal, horario máximo de cierre hasta las 23 horas y las medidas generales de higiene y/o prevención recogidas en el apartado 4.

Consecuentemente, no hubo una "imposibilidad" real de explotación de las máquinas recreativas, sino que era factible el desarrollo de la actividad con las limitaciones referidas, lo que comporta que no pueda admitirse que existiera, como pretende la recurrente, una "*retirada -siquiera temporal- de la*



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

*autorización para explotar las máquinas*", pues la autorización de explotación concedida se mantuvo durante el periodo objeto de reclamación (6 de noviembre a 14 de diciembre de 2020), devengándose en ese período la tasa controvertida.

En definitiva, las autorizaciones de explotación de las máquinas recreativas no estuvieron suspendidas durante el cuarto trimestre del año 2020, lo que estuvo limitado son las condiciones para el ejercicio de la actividad y consiguiente explotación de las máquinas, no pudiéndose reclamar la devolución proporcional del importe de una tasa cuyo hecho imponible es, como se ha expuesto, la autorización de una actividad que, aún con limitaciones, pudo desarrollar en el periodo reclamado.

La limitación de actividad -horarios, aforo, etc.- ordenada por los Acuerdos 78/2020 y 76/2020, de 3 de noviembre, no afectaría al acaecimiento del hecho imponible, sino, en su caso, a la responsabilidad patrimonial de la Administración y sus límites.

**8.** Es cierto que algunas CC. AA., distintas de Castilla y León, han adoptado medidas normativas tendentes a la bonificación total en cuota de la tasa para compensar a los obligados tributarios por el tiempo en que existió imposibilidad legal de explotación de las máquinas. Cita la recurrente, a modo de ejemplo, la Comunidad Valenciana "[…] que bonificó al 100% -es decir, se eximió de su pago- la cuota íntegra del tributo sobre los juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas y aparatos automáticos", la Comunidad Autónoma de Cataluña que también bonificó "[…] la "*cuota en un porcentaje equivalente al número de días que haya estado vigente el Estado de alarma respecto al total de días del trimestre natural correspondiente al primer plazo de autoliquidación que se inicie después de la fecha de finalización del estado de alarma*", la Comunidad Autónoma de Baleares que "[…] aprobó una bonificación de un 75% de la cuota del segundo trimestre del 2020" y la Hacienda Foral de Guipúzcoa que "[…] aprobó un 15% de bonificación sobre la cuota relativa al primer trimestre del 2020 y un 100% a la cuota correspondiente a la liquidación del segundo trimestre de 2020".



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Sostiene la Comunidad Autónoma de Castilla y León en su escrito de oposición a la casación, de un lado, que las bonificaciones acordadas por otras Comunidades Autónomas, invocadas de contrario, lejos de coadyuvar a la estimación del recurso, refuerzan su desestimación, ya que si se ha acordado una bonificación es porque el hecho imponible se había producido y la tasa era exigible. Y de otro, que podrá cuestionarse o criticarse la decisión de la Administración Autonómica de no bonificar la tasa de juego, pero lo que no cabe "*es alegar un error en la autoliquidación practicada y obtener una devolución de unos ingresos supuestamente indebidos, pretendiendo sustituir la potestad legislativa de una Comunidad Autónoma*".

La Sala comparte lo alegado por la parte recurrida, toda vez que la falta de adopción por parte de la Comunidad Autónoma de Castilla y León de medidas legales específicas sobre la posible bonificación o reducción proporcional de la tasa de juego durante el tiempo en que estuvo, en este caso, limitada (no en suspenso) la actividad de juego en máquinas recreativas, dada la conformidad a derecho de las autoliquidaciones presentadas, cuya rectificación se pretende, no puede ser suplida por esta Sala mediante una interpretación del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, que eluda el principio de reserva de ley del artículo 8.d) LGT, que obliga a regular por ley "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Asimismo, cabe recordar, como se ha expuesto en esta resolución, que la normativa aplicable, ya reseñada, constituida por el Real Decreto-Ley 16/1977 y su reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, no contemplan reducciones proporcionales como consecuencia de periodos de inactividad que pudieran producirse a lo largo del año, incluso en supuestos, como el examinado, en que esa suspensión o limitación temporal de la actividad pudiera venir impuesta por una situación de crisis sanitaria. Tampoco la normativa autonómica, artículos 3 y 31.2 del Decreto 12/2005, de 3 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

Regulador de las Máquinas de Juego en Castilla y León, prevé la suspensión de la vigencia de la autorización en el sentido pretendido por la recurrente.

Sin la intervención, en este caso, del legislador autonómico que establezca la oportuna bonificación o reducción proporcional de la tasa de juego, no resulta posible que, por vía de revisión judicial de la desestimación de una rectificación de autoliquidaciones, pueda conseguirse la reducción proporcional de cuotas por los días en que estuvo limitada -no imposibilitada- la actividad de la recurrente.

En consecuencia, la suspensión o limitación transitoria de la explotación de las máquinas recreativas durante el periodo a que se refiere el recurso (6 de noviembre a 14 de diciembre de 2020) no puede encontrar amparo en la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, dada su conformidad a derecho, y en la correspondiente devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de que pueda acudirse a otros institutos como el de la responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de una actuación de la Autoridad administrativa competente (la suspensión o limitación de actividades derivada del estado de alarma) a ella imputable, como se recoge en la sentencia de esta Sala de 17 de abril de 1999, rec. 5824/1993, de la que se hace eco el FD Cuarto de la sentencia impugnada en casación.

**9.** En último término, cita la recurrente resoluciones dictadas por los Tribunales Económicos Administrativos de Madrid y Valencia en las que se han pronunciado de forma favorable a los contribuyentes. Pues bien, con independencia de que regulaciones diferentes pueden dar lugar a distintas soluciones, que deberán ser examinadas por los Tribunales Superiores de Justicia en caso de que hayan sido impugnadas en vía jurisdiccional, basta con señalar que el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 31 de mayo de 2023, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha fijado el siguiente criterio:



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

"La Tasa fiscal sobre los Juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de máquinas recreativas y de azar cedida a la Comunidad Autónoma de Valencia y correspondiente al 4T 2020 es exigible durante el periodo de suspensión o limitación de la actividad que tuvo lugar como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, al no existir disposición legal expresa que estableciera la no exigencia o bonificación durante dicho periodo."

**10.** Resta por examinar la alegación de la recurrente que pretende la aplicación de los precedentes de esta Sala sentados en materia de Impuesto de Actividades Económicas en supuestos de paralización de actividad.

Esta Sala en SSTS núm. 724 y 725/2023, de 30 de mayo de 2023, dictadas en los rec. cas. 1602/2022 y 2323/2022, en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y su posible reducción proporcional de la cuota a ingresar como consecuencia de los mandatos del primer estado de alarma, ha admitido, dada la existencia de una decisión de la Autoridad impeditiva de la actividad, una reducción proporcional de la cuota en relación con el tiempo de privación de esa posibilidad durante los estados de alarma de la pandemia, y ha fijado la siguiente doctrina jurisprudencial:

"**1)** La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su artículo 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

**2)** Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

**3)** No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida".

La solución adoptada por la Sala en aquellos asuntos no se basó en la inexistencia de hecho imponible -que es el mero ejercicio de cualquier actividad económica, con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de esa actividad e incluso con independencia de que exista o no ánimo de lucro y de que, por tanto, durante los días en que estuvo en vigor el estado de alarma pudiera o no ejercerse la actividad y de que no se obtuvieran ingresos por la misma-, sino en la aplicación directa de una previsión contenida en la Instrucción 4 de la tarifa del IAE que contempla una reducción de la cuota por la paralización de la industria. En este sentido, la sentencia de 30 de mayo de 2023, rec. cas. 2323/022, declara en su FJ cuarto:

"[…] Pero en este caso, conforme a lo que hemos señalado en relación con la pregunta formulada por el auto, la razón de reducir la cuota no sería la inexistencia de hecho imponible, por ministerio de la ley (art. 78 TRLHL), durante ese periodo de paralización total de la actividad, pues en la hipótesis estudiada ya se habría producido el devengo (el primer día del periodo impositivo), para un hecho imponible que se extiende a todo año natural -salvo declaraciones de altas y bajas-. A nuestro entender, no es susceptible, el concepto mismo de hecho imponible -el mero ejercicio de la actividad, que es un hecho permanente o continuado- de fracciones o interrupciones, sin perjuicio del régimen de altas y bajas; y también acudiendo a que las circunstancias de imposibilidad absoluta de ejercicio encuentren su solución en las reglas de disminución de cuotas en casos de fuerza mayor, conforme al Decreto Legislativo regulador de las tarifas.

En otras palabras, no sería preciso acudir a la analogía en la aplicación del régimen de paralización de industrias cuando el caso es aquí el mismo y la norma sería directamente aplicable: hay un acto de autoridad, un *factum principis*, por el que la actividad no puede desarrollarse, bien es cierto que durante un periodo inferior al periodo impositivo. No obsta a ello que la razón del no gravamen, o de la dispensa parcial de la cuota, anclada en el principio de capacidad económica, no es la analogía con lo que sucede con la paralización de industrias -donde se precisaría una prueba, no de la suspensión o cierre, sino de su causa motivadora, e incluso de la relación causal entre una y otra- mientras que aquí, para establecimientos de hostelería, la única prueba requerida para obtener la reducción es si ha habido paralización total o



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

no de la actividad o si, por el contrario, se ha dado alguna actividad -en particular, de entrega a domicilio- que impide apreciar que no se ha dado el hecho imponible.

No obsta, decimos, porque el caso dilucidado es una paralización de industrias *sui generis*, prevista en una norma con rango de ley -en cuya apreciación yerra el Ayuntamiento- en la que la prueba de la paralización no es exigible, al nacer de un acto de autoridad prohibitivo, lo que, además, dispensa del superfluo deber de dar cuenta a la autoridad municipal de las razones de la paralización, evidentes y, además, conocidas por el Ayuntamiento".

Ello no resulta de aplicación al caso ahora examinado en el que, como se ha expuesto, la normativa aplicable constituida por el Real Decreto-Ley 16/1977 y su reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, no contempla reducciones proporcionales como consecuencia de periodos de inactividad que pudieran producirse a lo largo del año por más que esa inactividad pudiera venir impuesta por una situación de crisis sanitaria.

**QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional en los términos en que ha sido matizada.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por las Comunidades Autónomas, en este caso, a través del Acuerdo de la Junta de Castilla y León 78/2020, de 3 de noviembre, en aplicación del régimen de cogobernanza establecido por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declaró nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, **no** permite considerar, a falta de una previsión legal en tal sentido adoptada por la CC.AA. gestora de la tasa, que deba reducirse proporcionalmente el importe de la Tasa Fiscal sobre el Juego durante el



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

periodo en que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, ordenar la devolución de ingresos indebidos del cuarto trimestre del ejercicio 2020. Todo ello sin perjuicio de que pueda reconducirse la cuestión al instituto de la responsabilidad patrimonial.

**SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

**SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Elena Díaz Pino, en representación de la mercantil **ROYUELA RECREATIVOS, S.L.U,** contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo



Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es

FIRMA (1): Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
FIRMA (2): Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
FIRMA (3): Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
FIRMA (4): Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
FIRMA (5): Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)

del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos, en el recurso núm. 214/2021.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

Código Seguro de Verificación E04799402-MI:QMaX-ZjZZ-c7wN-9wic-X Puede verificar este documento en https://www.administracionde justicia.gob.es



**FIRMA (1):** Esperanza Cordoba Castroverde (29/01/2024 19:52)
**FIRMA (2):** Dimitry Teodor Berberoff Ayuda (30/01/2024 08:52)
**FIRMA (3):** Isaac Merino Jara (30/01/2024 10:29)
**FIRMA (4):** Rafael Toledano Cantero (30/01/2024 14:50)
**FIRMA (5):** Jose Antonio Montero Fernandez (01/02/2024 11:32)