

Tribunal Constitucional

(Pleno) Auto num. 71/2008 de 26 febrero

[RTC\2008\71 AUTO](#)



CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR JUECES Y TRIBUNALES:

Inadmisión: cuestión notoriamente infundada: expresión que encierra un cierto grado de indefinición: permite al TC un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad. JUEGO: RÉGIMEN FISCAL: Tasa fiscal que grava las máquinas B o recreativas con premio: cuota: incremento del 440 por 100 en catorce años: no se vulnera ni el valor «justicia» del art. 1.1 CE ni el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; cuota única que se fija legalmente en función de los ingresos presuntos para todas las máquinas, con independencia de lo realmente recaudo: inexistente vulneración de los principios de igualdad en materia tributaria y de capacidad económica: tampoco se vulneran ni el principio de interdicción de la confiscatoriedad ni los derechos a la propiedad privada y a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado.

Jurisdicción: Constitucional

Cuestión de Inconstitucionalidad 8638/2006

Ponente: Don Desconocido

Cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con el art. 3, apartado 4º, núm. 2, letra a), del RDley 16/1977, de 25 febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la Ley 5/1990, de 29 junio, 67.2 de la Ley 12/1996, de 30 diciembre, y 73.5 de la Ley 65/1997, de 30 diciembre, por una posible contradicción de los arts. 1.1, 9.3, 14, 31.1, 33, 38, 40.1 y 130.1 CE: juego: tasa fiscal que grava las máquinas tipo B o recreativas con premio: cuantía: cuestión notoriamente infundada: **inadmisión** .

I. ANTECEDENTES

1

El día 15 de septiembre de 2006 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, al que se acompaña, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 19 de julio de 2006, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo tercero, apartado cuarto, núm. dos, letra a), del [Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero \(RCL 1977, 476\)](#) , por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la [Ley 5/1990, de 29 de junio \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#) ; 67.2 de la [Ley 12/1996, de 30 de diciembre \(RCL 1996, 3181 y RCL 1997, 396\)](#) ; y 73.5 de la [Ley 65/1997, de 30 de diciembre \(RCL 1997, 3105 y RCL 1998, 1635\)](#) ;

dado que dicho precepto pudiera ser contrario a los arts. 1.1, 9.3, 14, 31.1, 33, 38, 40.1 y 130.1, todos ellos de la [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) .

2

Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, en esencia, los siguientes:

a) Las entidades Codere Tarragona, SA, Codere Barcelona, SA, y Codere Lleida, SA, tras presentar en plazo las autoliquidaciones trimestrales de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, por las máquinas recreativas tipo «B» o recreativas con premio explotadas en los ejercicios 1992 a 1998, ambos inclusive, el 13 de enero de 1999 solicitaron en la Delegación Territorial del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña la devolución de los ingresos realizados en concepto de dicha tasa (un total de 2090.301,47 euros, 12.314.166,45 euros y 2.926.630,85 euros, respectivamente) al considerar que la misma infringía varios preceptos constitucionales. Contra la denegación de dichas solicitudes las citadas sociedades presentaron reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por resoluciones de fecha 14 de junio de 2001 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

b) Frente a las citadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, Codere Tarragona, SA, Codere Barcelona, SA, y Codere Lleida, SA, interpusieron recursos Contencioso-Administrativos ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (que fueron acumulados), con fundamento, en esencia, en la inconstitucionalidad del artículo tercero, apartado cuarto, del [Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero \(RCL 1977, 476\)](#) , en las sucesivas redacciones dadas a dicho precepto por los arts. 38.2.1 de la [Ley 5/1990 \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#) (tasas de los ejercicios 1992 a 1996), 67.2 de la [Ley 12/1996 \(RCL 1996, 3181 y RCL 1997, 396\)](#) (tasa del ejercicio 1997), y 73.5 de la [Ley 65/1997 \(RCL 1997, 3105 y RCL 1998, 1635\)](#) (tasa del ejercicio 1998). En particular, las sociedades recurrentes sostenían que dicho precepto vulneraba los principios de justicia tributaria (art. 1.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#)), interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE), igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), progresividad (art. 31.1 CE) y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), así como el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE) y la libertad de empresa (art. 38 CE), razón por la cual interesaban de la Sala el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el artículo tercero, apartado cuarto, del Real Decreto-Ley 16/1977, en las sucesivas redacciones dadas por Leyes antes mencionadas. Admitido y tramitado el recurso, y una vez conclusos los autos, el día 6 de junio de 2006 la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictó providencia en la que, de conformidad con el art. 35.2 [LOT \(RCL 1979, 2383\)](#) , con suspensión del término del plazo para dictar sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término de diez días, para que alegasen lo que estimaran oportuno «sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del apartado a) del número dos del artículo 3.4 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, según la redacción dada al mismo por los artículos 38.2.1 de la Ley 5/1990, de 29 de junio; 67.2 de la Ley 12/1996, de 30 de noviembre; y 73.5 de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre; por inconstitucionalidad de la cuantía de la tasa de juego exigida durante los ejercicios 1992 a 1998, al poder contravenir los artículos 1.1 (justicia como valor superior del Ordenamiento jurídico), 9.3 (principio de interdicción de la arbitrariedad), 14 (principio de igualdad), 31.1 (principio de progresividad y prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario justo), 33 (derecho a la propiedad privada), 38 (reconocimiento de la libertad de empresa), 40.1 (condiciones favorables para el progreso económico) y 130.1 (modernización y desarrollo de todos los sectores económicos) de la Constitución española».

c) Notificada dicha resolución, el Abogado del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito presentado el 13 de junio de 2006, en el que se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con fundamento en los razonamientos esgrimidos por la Sentencia de 24 de abril de 2006 dictada por la propia Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, resolución que, recogiendo el criterio de la [STS de 25 de noviembre de 2000 \(RJ 2001, 1212\)](#) , dictada en interés de Ley, declaraba ajustada a Derecho la cuota fija de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar. Por su parte, el Fiscal presentó escrito el 16 de junio de 2006 en el que estimaba que no procedía el planteamiento de la cuestión de

inconstitucionalidad porque el artículo tercero, apartado cuarto, del Real Decreto-Ley 16/1977, no incurre en la arbitrariedad proscrita por el art. 9.3 CE, ni vulnera los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica establecidos en el art. 31.1 CE, ni, en fin, desconoce el derecho de propiedad garantizado en el art. 33 CE. También el Abogado de la Generalidad, en su escrito presentado el 26 de junio de 2006, mantuvo la improcedencia de plantear la cuestión al considerar que el precepto impugnado respeta los arts. 1.1, 9.3, 14, 31.1, 33, 38, 40.1 y 130.1, todos ellos de la CE. Finalmente, la representación procesal de Codere Tarragona, SA, Codere Barcelona, SA, y Codere Lleida, SA, mediante escrito presentado el 26 de junio de 2006, con apoyo en los mismos razonamientos expuestos en el escrito de demanda Contencioso-Administrativa, suplicaba se dictara Auto elevando a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad sobre el apartado a) del número dos del art. 3.4 del Real Decreto-Ley 16/1977, en la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la Ley 5/1990, 67.2 de la Ley 12/1996 y 73.5 de la Ley 65/1997.

3

Mediante Auto de 19 de julio de 2006, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acordó elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. tercero, apartado cuarto, núm. dos, letra a), del [Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero \(RCL 1977, 476 \)](#), por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la [Ley 5/1990, de 29 de junio \(RCL 1990, 1337, 1628 \)](#); 67.2 de la [Ley 12/1996, de 30 de diciembre \(RCL 1996, 3181 y RCL 1997, 396 \)](#); y 73.5 de la [Ley 65/1997, de 30 de diciembre \(RCL 1997, 3105 y RCL 1998, 1635 \)](#); dado que dicho precepto pudiera ser contrario a los arts. 1.1, 9.3, 14, 31.1, 33, 38, 40.1 y 130.1, todos ellos de la [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#). En la fundamentación jurídica del Auto se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) Tras señalar el objeto de los recursos Contencioso-Administrativos núms. 1138-2001, 1148-2001 y 1149-2001 acumulados, expresar que dichos recursos se fundamentan en la inconstitucionalidad de la cuantía de la tasa de juego establecida en el apartado a) del número dos del artículo tercero, apartado cuarto, del Real Decreto-Ley 16/1977, según la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la Ley 5/1990, 67.2 de la Ley 12/1996 y 73.5 de la Ley 65/1997, y transcribir este último precepto, la Sala comienza poniendo de manifiesto que no ofrece problemas el juicio de relevancia que exigen los arts. 163 CE y 35.1 [LOTU \(RCL 1979, 2383 \)](#), dado que en los citados recursos se cuestiona la legalidad de las autoliquidaciones presentadas en concepto de la mencionada tasa en los ejercicios 1992 a 1998 con fundamento precisamente en la inconstitucionalidad del precepto legal cuestionado.

b) Seguidamente, la Sala cuestionante, después de expresar las razones por las que entiende que la duda de constitucionalidad que se plantea no ha sido resuelta, ni por Sentencias dictadas por la propia Sala o por el Tribunal Supremo, como sostienen la representación procesal de la Generalidad y el Abogado del Estado, ni por la [STC 173/1996, de 31 de octubre \(RTC 1996, 173 \)](#) (en la medida en que dicha Sentencia se limitó a declarar la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego aplicable en el año 1990, creado por el apartado 2 del art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, por vulneración del principio de seguridad jurídica, sin examinar el resto de las dudas de constitucionalidad planteadas también en relación con la tasa), destaca que la llamada tasa del juego no es realmente una tasa, esto es, una contraprestación por la actividad administrativa de autorización de las máquinas recreativas, sino, como habrían señalado este Tribunal Constitucional y la Sala Tercera del Tribunal Supremo, un impuesto con finalidad extrafiscal que recae sobre el ejercicio de la actividad empresarial de explotación de dichas máquinas.

c) Hechas las anteriores aclaraciones, la Sala expone la regulación que ha tenido dicho tributo. En este sentido, comienza destacando que el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, estableció que el tipo de la tasa del juego aplicable a las máquinas recreativas de cualquier clase era del 20 por 100 de la base imponible, esto es, de las cantidades que los jugadores dedicaran a su participación en los juegos; que el [Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio \(RCL 1979, 1829 \)](#), además de modificar la base imponible de la tasa —que de las «cantidades jugadas» pasó a ser los «ingresos presuntos que se puedan obtener»—, en su disposición adicional sexta, 7ª, autorizó al Gobierno a fijar

una tarifa única por cada máquina, que podría ser modificada por las Leyes de presupuestos y se determinaría en función de los ingresos presuntos que se pudieran obtener de las mismas y de los tipos tributarios establecidos en el Real Decreto-Ley 16/1977; y, finalmente, que el [Real Decreto-Ley 9/1980, de 26 de septiembre \(RCL 1980, 2167 \)](#), mientras que estableció con carácter general a partir del 1 de enero de 1981 un tipo del 20 por 100 para las máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos de azar, aprobó una cuota fija en función de la clasificación de las máquinas, cuota que para las máquinas tipo «B» o recreativas con premio se estableció en 6.000 ptas. anuales por máquina. A juicio de la Sala, la modificación establecida por el Real Decreto-Ley 9/1980 «alteró sustancialmente la esencia del tributo» y plantea dudas desde la perspectiva del principio de capacidad económica, porque para que se respete dicho principio es preciso que «este criterio fundamente la estructura del tributo, tanto en lo referente al hecho imponible, como a la base, al tipo o a la cuota», y esta última quedó establecida en una cantidad fija, determinada en función del tipo de máquina y en atención a los rendimientos «previsibles» que podría generar su explotación, sin ninguna referencia a la capacidad económica de los sujetos llamados a satisfacer la tasa y sin tomar en consideración criterios razonables que permitan clasificar las máquinas, como la población, que se trate o no de una actividad de temporada, o la antigüedad de las mismas.

A partir del Real Decreto-Ley 9/1980 –señala el Auto de planteamiento– se produjo un incremento incesante del importe de la cuota fija de la tasa del juego, fijado inicialmente, por lo que aquí interesa, en 6.000 ptas. anuales por cada máquina recreativa tipo «B». Así, en primer lugar, el [Real Decreto-Ley 8/1982, de 30 de abril \(RCL 1982, 1139 \)](#), estableció para dichas máquinas una cuota fija de 40.000 ptas. anuales por máquina, incremento que la Exposición de motivos de dicha norma justificaba, entre otros motivos, en que, como consecuencia del tratamiento fiscal tan beneficioso que tenían dichas máquinas en comparación con la generalidad de los juegos (que quedaban gravados al 20 por 100 del importe total de las cantidades jugadas) y de la cuota tan extraordinariamente baja que soportaban en proporción a las cantidades que se movían en torno a las mismas, las máquinas y aparatos automáticos habían «experimentado un desarrollo tan desmesurado que, con independencia de otras posibles consideraciones ético-sociales», habían «dado lugar a una notable retracción de otras modalidades de juegos fiscalmente más controladas, sin la correspondiente contrapartida del incremento en la recaudación».

Seguidamente, la [Ley 5/1983, de 29 de junio \(RCL 1983, 1369, 1590 \)](#), aumentó la cuota fija para las máquinas tipo «B» de 40.000 a 125.000 ptas. y creó un gravamen complementario aplicable a aquellas máquinas cuya tasa correspondiente al año 1983 se hubiera devengado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, gravamen que fue declarado constitucional por la [STC 126/1987, de 16 de julio \(RTC 1987, 126 \)](#). Posteriormente, esa cuota fija de 125.000 ptas., que se mantuvo con la [Ley 33/1987, de 23 de diciembre \(RCL 1987, 2660 y RCL 1988, 590 \)](#), aumentó moderadamente hasta 135.000 ptas. por máquina y año para el ejercicio 1989 en virtud de la [Ley 37/1988, de 28 de diciembre \(RCL 1988, 2595 y RCL 1989, 1784 \)](#).

Para el siguiente ejercicio, el art. 39.2 del [Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre \(RCL 1989, 2761 y RCL 1990, 38 \)](#), modificó el art. 3.4 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, estableciendo en su apartado 2 a) una cuota fija para las máquinas recreativas tipo «B» de 141.750 ptas. Dicho Real Decreto-Ley 7/1989, que fue tramitado como proyecto de Ley conforme al art. 86.2 CE y por el procedimiento de urgencia, dio lugar a la Ley 5/1990, de 29 de junio, que, además de aumentar la cuota anual hasta la cantidad de 375.000 ptas. anuales por máquina, en su art. 38.2 creó un gravamen complementario, aplicable exclusivamente en el año 1990, cuyo importe ascendía a 233.250 ptas., que fue declarado inconstitucional por la referida STC 173/1996, de 31 de octubre. Según subraya el Auto de planteamiento, dicha elevación de la cuota y el gravamen complementario aprobados por el Real Decreto-Ley 7/1989, conforme expresaba la enmienda del Grupo Socialista que propuso dichas medidas, se fundamentaron en los siguientes motivos: en que el «espectacular incremento del gasto en los juegos de suerte, envite o azar en nuestro país, est[aba] generando fenómenos sociales indeseables, cuya creciente intensidad no p[odía] ser ignorada»; en que las empresas dedicadas al juego no estaban «soportando una carga fiscal suficiente que cumpla el doble objetivo de controlar y estimular el control de estas actividades y redistribuir una proporción importante de esa cuota de gasto personal tan importante», como era el caso de las máquinas del tipo «B», que, según datos del Ministerio de Interior, generaron unos ingresos de 347.750 millones de ptas., por los que sólo se recaudaron 38.800 como tasa fiscal (un 11,18 por 100); y, finalmente, en

que las empresas de juego estaban dirigiendo su actividad preferentemente hacia las máquinas de juego, ya que «se orientan hacia los estratos medios y bajos de la renta personal, constituyendo un riesgo evidente la proliferación de los "minicasinós" y los locales dedicados a este tipo de juegos». La cuantía de 375.000 ptas. al año por máquina fue mantenida en 1991 por el art. 77 de la [Ley 31/1990, de 27 de septiembre \(RCL 1990, 2687 y RCL 1991, 408 \)](#), y para 1992 por el art. 83.2 de la [Ley 31/1991, de 30 de diciembre \(RCL 1991, 3025 \)](#).

Desde 1993 hasta 1996, sin embargo, las sucesivas Leyes de presupuestos generales del Estado incrementaron la cuantía de las tasas de la Hacienda estatal mediante la aplicación de unos coeficientes a las cuotas fijas exigibles en los ejercicios inmediatamente anteriores (1,05 para 1993; 1,03 para 1994; y 1,035 para 1995 y 1996), actualizaciones que la [STC 296/1994 \(RTC 1994, 296 \)](#) y, sobre todo, la [STS de 14 de marzo de 1998 \(RJ 1998, 1947 \)](#), consideraron improcedentes porque estaban previstas para las tasas y el tributo sobre el juego no tiene tal naturaleza.

Finalmente, tanto la Ley 12/1996, de 30 de diciembre (art. 67.2), como la Ley 65/1997, de 30 de diciembre (art. 73.5), dieron una nueva redacción al artículo tres, apartado cuarto, del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, y establecieron una cuota fija anual para las máquinas tipo «B» de 456.000 ptas., cantidad a la que hay que añadir el recargo del 20 por 100 sobre la tasa de juego establecido por la [Ley 2/1987, de 5 de enero \(LCAT 1987, 25 \)](#), del Parlamento de Cataluña.

Partiendo de la evolución legislativa expuesta, la Sala considera que son dos las cuestiones sobre las que debe centrarse su análisis: en primer lugar, la constitucionalidad del establecimiento de una cuota fija general y genérica, desconectada de las circunstancias de cada supuesto; y, en segundo lugar, la constitucionalidad de las cuantías aplicadas entre los años 1992 a 1998, incidiendo especialmente en la motivación que se ofreció al incremento de 141.740 ptas. a 375.000 ptas. por máquina y año que introdujo la Ley 5/1990.

d) Para examinar la constitucionalidad de la cuantía del tributo cuestionado, la Sala considera que debe partirse de la premisa de que éste no constituye una tasa, sino un impuesto con finalidad extrafiscal que recae sobre el ejercicio de las actividades empresariales que explotan dichas máquinas. Esto sentado, la Sala señala que, conforme a la doctrina establecida por este Tribunal Constitucional, aunque cabe la existencia de tributos con fines no fiscales, éstos no pueden perseguir «objetivos más o menos moralizantes», sino únicamente los derivados de los arts. 40.1 y 130.1 CE, y deben siempre respetar los principios de capacidad económica (cita, a este respecto, la [STC 37/1987 \[RTC 1987, 37 \]](#)), de igualdad en la contribución a los gastos del Estado ([STC 255/2004 \[RTC 2004, 255 \]](#)), y, en general, los contenidos en el art. 31.1 CE, precepto que establece «auténtico mandato jurídico» ([SSTC 182/1997 \[RTC 1997, 182 \]](#), [137/2003 \[RTC 2003, 137 \]](#) y [189/2005 \[RTC 2005, 189 \]](#)) que debe respetar la legislación financiera y tributaria.

Pues bien, la Sala considera que para contrastar si el importe de la cuota única de la tasa de juego de los años 1992 a 1992 resulta respetuoso con el principio de «capacidad económica de las empresas que la soportan, con la igualdad entre ellas y con otras modalidades del juego, con la progresividad y con el límite de la confiscatoriedad», debe atenderse a los resultados obtenidos con la aplicación de las Leyes tributarias, valiéndose de la información que suministran los estudios económicos y estadísticos que, en este caso, resultan imprescindibles.

e) Comenzando por el análisis, desde la perspectiva de la interdicción de la arbitrariedad que establece el art. 9.3 CE, de la cuantía de la tasa de juego que ha gravado las máquinas recreativas tipo «B» de 1992 a 1998, tras sintetizar la doctrina de este Tribunal sobre los supuestos en que puede calificarse una norma como arbitraria, la Sala concluye que la cuantía de la tasa del juego durante el citado período para las máquinas tipo «B» puede calificarse como arbitraria por varios motivos. A su juicio, el primer indicio de arbitrariedad, se aprecia en el aumento «irracional» del 300 por 100 que ha experimentado la tasa en sólo siete años –pasando de 125.000 ptas. por máquina en 1983 a 375.000 ptas. en 1990 (a 450.000 ptas., si se tiene en cuenta el recargo autonómico, lo que eleva el aumento a un 350 por 100)– y del 440 por 100 en catorce años –de 125.000 en 1983 a 547.200 en 1997–, aumento que se habría producido sin relación alguna con los resultados económicos de las empresas explotadoras, dado que dichos importes han girado, supuestamente, sobre sus «ingresos previsibles».

El segundo motivo por el que debe tacharse de arbitrario el mencionado incremento en el gravamen es que, aun cuando tanto la Exposición de motivos del [Real Decreto-Ley 8/1982, de 30 de abril \(RCL 1982, 1139\)](#) , como la STC 126/1987, lo justificaron en el desarrollo de las máquinas automáticas y la retracción de otras modalidades de juego, lo que hacía necesario equilibrar la presión fiscal en el sector, tanto los datos del Ministerio del Interior como los de la Comisión Nacional del Juego ponen de manifiesto que entre 1987 y 1989 ha existido una «estabilización del equilibrio entre lo gastado en unas u otras modalidades de juego».

Por otro lado, a la hora de fijar la tasa de juego el legislador tampoco tuvo en cuenta que, conforme a los datos proporcionados anualmente por el Ministerio del Interior, a partir de 1992 el sector privado del juego experimentó un claro retroceso en sus ingresos brutos, de manera que hasta 1998 no se volvió a recuperar un volumen de ingresos ligeramente superior al de 1989; y que, según han puesto manifiesto los informes anuales de la Comisión Nacional del Juego, existe una clara tendencia a la baja en el juego privado, tanto en relación con los ejercicios anteriores (1997) como frente al juego público (durante todos estos años).

En definitiva, la Sala aprecia la existencia de arbitrariedad en la subida de la tasa porque «las circunstancias concurrentes eran justamente las opuestas a aquellas que en 1982 y 1983 tanto el legislador como el Tribunal Constitucional estimaron justificativas del aumento de la tasa entonces producido». Arbitrariedad que, a juicio de la Sala, no viene excluida por el hecho de que se trate de un tributo extrafiscal. En efecto, resulta cuestionable que, una vez descartada la penalización del juego, el legislador pueda seguir estimando como rechazable el mismo en atención a «consideraciones ético-sociales» (Exposición de motivos del Real Decreto-Ley 8/1982). Y aunque se entendiese legítimo ese «intervencionismo ético-social», considera un puro capricho que desde 1983 a 1990 se estimase como suficiente «desestímulo» una cuota de 125.000 ptas. y, de pronto, sin que exista justificación alguna de la decisión del legislador, se multiplique por tres la misma cuota (a la que, además, se le añade un recargo autonómico del 20 por 100).

En realidad, aventura la Sala, con el incremento de la cuota de la tasa de juego no se trataba de aumentar la recaudación y disuadir del juego, sino de monopolizar el juego «en manos de la Administración o de entidades fuertemente intervenidas por ella» (el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles).

De lo anterior deduce la Sala que la llamada tasa de juego sobre las máquinas recreativas carece de la finalidad extrafiscal que se le atribuye, dado que, ni el tributo se vincula a la consecución de finalidad alguna relacionada con los perjuicios que supuestamente pudiera ocasionar el juego a la sociedad, ni la tributación es igual para todos los operadores del sector, pues los públicos disfrutan de una tributación privilegiada respecto de los privados, por lo que nos encontraríamos ante un supuesto análogo al enjuiciado en la [STC 289/2000, de 30 de noviembre \(RTC 2000, 289\)](#) (que declaró la inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente), y diferente al que dio lugar a la [STC 168/2004, de 6 de octubre \(RTC 2004, 168\)](#) (que confirmó la constitucionalidad del gravamen sobre elementos tributarios afectos a actividades de riesgo situados en Cataluña).

Al hilo de lo anterior, la Sala pone de manifiesto que un factor esencial para controlar la adecuación de la norma a la finalidad perseguida es la propia motivación de la misma. Y la única «motivación» conocida de las cuotas es la que se contiene en la justificación de la enmienda número 5 del Grupo Socialista que dio lugar en 1990 al incremento de la cuota anual de 141.750 ptas. a 375.000 ptas. mediante la Ley 5/1990. Pues bien, a juicio de la Sala, esta motivación, además de notoriamente insuficiente, era errónea, fundamentalmente por tres motivos. En primer lugar, porque no existió ese «espectacular incremento del gasto» en las máquinas tipo «B», dado que dicho gasto representó el mismo porcentaje respecto del consumo total en juego en los años 1987, 1988 y 1989, e incluso fue descendiendo posteriormente hasta que en 1998 volvió a los niveles de 1998. En segundo lugar, porque los «fenómenos sociales indeseables» que se dicen producidos, ni vienen respaldados por estudios científicos solventes que lo demuestren, ni, en todo caso, son exclusivos de los juegos gestionados por las empresas privadas, pese a lo cual, mientras que la publicidad en los juegos privados está prohibida, no sólo se hace constante propaganda de los públicos, sino que éstos además se benefician de un tratamiento fiscal privilegiado en el IRFP. Y, en tercer lugar, en fin,

porque no es cierto que las máquinas del tipo «B» generaran «unos ingresos para las empresas de 347.750 millones de ptas., por los que se recaudaron 38.800 como tasa fiscal (11,18 por 100)»: de un lado, porque la cantidad de 347.750 millones de ptas. no correspondía a los ingresos para las empresas, sino a la total recaudación («recaudación bruta»), correspondiendo a la empresa sólo un 50 por 100 («recaudación neta»); y, de otro lado, porque la cifra recaudada como tasa fiscal de 38.800 millones de ptas. respondía al número de tasas pagadas, que no coincidía con el de máquinas existentes (dado que en 1989 existía un parque de 325.000 máquinas, que a 135.000 ptas. cada una daban lugar a 43.875 millones de ptas., a lo que habría que sumar los recargos autonómicos correspondientes). En suma, para la Sala, resulta arbitrario justificar una modificación sustancial de las cuotas basándose en ingresos de las empresas que no tienen que ver con los beneficios netos de las mismas; y se incurre aún más en «discriminación, irracionalidad e incoherencia» cuando se comparan dichos ingresos con lo efectivamente recaudado y no con lo que correspondía legalmente recaudar.

Finalmente, subraya la Sala que cuando el legislador ha fundamentado el objetivo de la tasa fiscal –en la enmienda núm. 5 del Grupo Socialista del Congreso, incorporada a la Ley 5/1990– no ha hecho referencia a las finalidades económicas o sociales mencionadas en los arts. 40.1 y 130.1 CE o en el art. 4 [LGT \(RCL 2003, 2945 \)](#), que son las únicas que este Tribunal habría admitido como justificación de los tributos no fiscales, sino en «finalidades de orden moralizante». A su juicio, en efecto, estas finalidades no son constitucionalmente aceptables porque el art. 16.1 CE proclama la libertad ideológica y el art. 25.1 CE ciñe la potestad sancionadora de los Poderes públicos al principio de legalidad. Por otro lado, aunque el legislador pretende achacar los fenómenos indeseables del incremento del gasto en los juegos exclusivamente a los gestionados por empresas privadas, como demostrarían los informes anuales de la Comisión Nacional del Juego, los juegos públicos aumentan en cifras mucho mayores y son objeto de publicidad, especialmente en los medios públicos. En este sentido, la Sala considera arbitrario que el legislador, con fundamento en que el fenómeno del juego resulta indeseable, aumente en proporciones geométricas la fiscalidad del juego privado, y, al mismo tiempo, permita la proliferación de los juegos públicos y los promocióne con medios ilimitados.

Por las razones expuestas, la Sala considera que la norma cuestionada ha infringido los arts. 1.1 CE (que establece la justicia como valor superior del Ordenamiento) y 9.3 CE (que recoge el principio de interdicción de la arbitrariedad).

f) A continuación la Sala expone las razones por las que entiende que el precepto cuestionado vulnera el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 CE. A este respecto, comienza recordando que el artículo tercero, apartado cuarto, del Real Decreto-Ley 16/1977 fijaba para las máquinas recreativas «B» un tipo del 20 por 100 de la base imponible, y que fue el Real Decreto-Ley 9/1980 el que modificó dicho precepto estableciendo una cantidad fija por año y máquina, alterando de este modo la esencia del tributo: mientras que el hecho imponible de las tasas –señala– se vincula a una actividad o servicio de la Administración, el de los impuestos, como señala la [STC 296/1994 \(RTC 1994, 296 \)](#), está relacionado con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Y, para la Sala, resulta cuestionable que respete el principio de capacidad contributiva en el establecimiento de los tributos la exigencia de una cuota fija determinada en función del tipo de máquina y en atención a los rendimientos «previsibles» que podría generar su explotación.

Entiende la Sala que, para que se respete el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE y en el art. 3.1 de la vigente Ley 58/2003, General tributaria, resulta imprescindible que este criterio fundamente la estructura del tributo, «tanto en lo referente al hecho imponible, como a la base, al tipo o a la cuota». Y, a su juicio, este principio no se tomó en consideración al establecer la cuota fija de la tasa fiscal sobre el juego en los ejercicios 1992 a 1998, dado que dicha cuota se precisó en una cantidad determinada en función de los rendimientos «previsibles» que en general podría generar la explotación de una máquina, sin atender a la capacidad económica de los sujetos pasivos de la tasa, ni tomar en consideración criterios razonables diferenciadores de dichas máquinas.

Para concluir que el precepto cuestionado ha vulnerado el principio de capacidad económica la Sala, tras sintetizar la doctrina de este Tribunal sobre el citado principio, comienza señalando que la

capacidad económica «no puede relacionarse sólo con la autosuficiencia para mantener funciones vitales mínimas», sino también con la «autosuficiencia para participar del progreso económico». Al margen de la pura confiscación –señala–, la cuota tributaria, «en relación con el valor o rentabilidad del bien o de la explotación, ha de dejar medios suficientes para generar ahorro e inversión».

Partiendo de esta premisa, después de señalar que los mecanismos técnicos de que disponen las máquinas recreativas permiten conocer las cantidades jugadas, la Sala sostiene que del estudio de los datos económicos y estadísticos se concluye que el aumento de las cuotas fijas de la tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» «supone la detracción de una cantidad superior incluso a la de los beneficios que arroja la explotación de cada una de las máquinas». En particular, de los Informes que cita del Ministerio de Economía Hacienda, la Comisión Nacional del Juego y el Ministerio del Interior infiere que, «en todos los casos», en la cuantía fijada para los ejercicios 1992 y siguientes, la tasa cuestionada sería muy superior al beneficio neto de las empresas, y que a partir de 1991 el importe en que se incrementó la cuota fija de la tasa de juego respecto de la establecida para 1989 es siempre superior al beneficio medio y al máximo de las máquinas tipo B». En estas condiciones –concluye la Sala–, la tasa de juego estaba absorbiendo el posible beneficio neto que pudieran obtener de las máquinas tipo «B» las empresas operadoras, no los establecimientos hosteleros, que tienen otra finalidad específica por sus beneficios.

Además, pone de relieve la Sala que el efecto confiscatorio del gravamen complementario de 1990 declarado inconstitucional motivó que el «parque» de máquinas recreativas del sector, que el 1 de enero de 1990 era de 330.000 máquinas, quedara reducido un año después a la cifra de 200.000. En 1998 la cifra de las máquinas tipo B era de 222.767, lo que demuestra que el sector no logró nunca recuperarse de los efectos derivados del citado gravamen complementario de 1990 y el desorbitado incremento de la cuota fija de la tasa de juego de los ejercicios posteriores.

Por otro lado, la Sala considera que la justicia del sistema tributario exige que el análisis desde la perspectiva de la capacidad económica se realice teniendo en cuenta tanto el conjunto de las cargas fiscales que soportan las empresas operadoras de máquinas o aparatos automáticos como la particular estructura de sus costes empresariales. En este sentido, destaca que dichas Empresas no sólo soportan la tasa de juego cuestionada, sino también, además del Impuesto sobre la renta de las personas físicas o el Impuesto de sociedades, la anterior Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, el Impuesto sobre el valor añadido y el recargo autonómico del 20 por 100 creado por la Ley 2/1987, de 5 de enero, del Parlamento de Cataluña. Y en cuanto a la estructura de sus costes empresariales, la Sala señala que las empresas explotadoras de máquinas recreativas, como consecuencia de las exigencias propias del mercado, soportan un porcentaje de amortización muy superior al de otras actividades relacionadas con el juego. Pues bien, entiende la Sala que al haberse ignorado las circunstancias descritas cuando se aumentó sustancialmente la tasa de juego en 1990 se habría infringido el principio de capacidad económica.

Además, la Sala considera que, en la medida en que las entidades mercantiles recurrentes, por el hecho imponible consistente en la obtención de renta por la explotación de las máquinas recreativas, deben satisfacer tanto el Impuesto sobre sociedades como la llamada tasa fiscal sobre el juego, que en realidad es un impuesto estatal, se produce una doble imposición, dado que entre ambas figuras existe identidad en los sujetos pasivos, en el sujeto activo, en el tiempo y en el objeto; doble imposición que habría sido confirmada por la citada [STC 296/1994 \(RTC 1994, 296\)](#) y que, de acuerdo con la [STC 242/2004, de 16 de diciembre \(RTC 2004, 242\)](#), debe analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.

En definitiva, para la Sala cuestionante, de los datos ofrecidos en la demanda Contencioso-Administrativa se desprende que la tasa del juego «excede de los beneficios netos que obtienen las empresas explotadoras de las máquinas recreativas, una vez analizados los costes empresariales de explotación», por lo que la norma cuestionada vulnera el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE.

g) Seguidamente, la Sala expone los motivos que le llevan a concluir que la norma cuestionada infringe asimismo el principio de igualdad establecido en los arts. 14 y 31.1 CE. Con este fin,

comienza señalando que las [SSTC 36/1999 \(RTC 1999, 36\)](#) y [200/1999 \(RTC 1999, 200\)](#) eludieron pronunciarse sobre la posible existencia de la vulneración del principio de igualdad alegada por los demandantes de amparo porque la discriminación denunciada no se produciría por razones de índole subjetiva, únicas a las que se refiere el art. 14 CE, sino por razones objetivas contrarias al art. 31.1 CE.

Sentado lo anterior, una vez expresado el alcance que atribuye al principio de igualdad del art. 31.1 CE, la Sala examina el precepto legal cuestionado desde la perspectiva de dicho principio y del progresividad. Comienza este examen recordando que aun cuando originariamente la llamada tasa fiscal sobre el juego para las máquinas recreativas era proporcional a los ingresos, posteriormente, al carecer dichas máquinas de contador de monedas, se estableció una cuota única en función de los ingresos presuntos, sistema de cuantificación de las máquinas que, a juicio de la Sala, no respeta las exigencias de los principios de igualdad y progresividad, dado que, pese a que según los datos del Ministerio de Economía y Hacienda el rendimiento medio es el doble del mínimo y el máximo más del triple del mínimo, la tasa fiscal es la misma, de manera que «paga igual quien obtiene uno que quien obtiene dos o tres», no siendo algo excepcional sino consustancial al propio sector las obtención de unas u otras recaudaciones tan dispares. En particular, a la luz de la doctrina de este Tribunal, considera la Sala que el mantenimiento de las cuotas fijas es inconstitucional desde la aprobación de la [Orden de Ministerio del Interior de 8 de junio de 1989 \(RCL 1989, 1380\)](#), cuyo apartado 1 estableció que las máquinas recreativas tipos «B» y de azar tipo «C» fabricadas a partir del día 1 de octubre de 1989 debían incorporar obligatoriamente contadores de monedas, que permiten obtener, entre otros, los datos relativos al número de monedas jugadas, número de monedas retornadas en forma de premios y la recaudación bruta obtenida por máquina. A juicio de la Sala cuestionante, no se trata de que el sistema porcentual sea de una mayor o menor equidad, sino de que el establecimiento de una cuota única fijada en relación con los rendimientos máximos resulta contraria a los principios de igualdad y de progresividad, constituyendo un indicio más de la «arbitrariedad confiscatoria» del aumento de las cuantías la posibilidad, rechazada por el legislador, de establecer para las máquinas recreativas una fiscalidad proporcional o incluso, como en el caso de los casinos, progresiva.

De lo expuesto, la Sala extrae la conclusión de que la norma cuestionada vulnera el principio de igualdad del art. 14 CE, en síntesis, porque exigiendo el principio de igualdad que se establezca la misma tributación en las situaciones en las que exista igualdad de capacidad económica, la norma cuestionada fija una cuota única por máquina recreativa.

h) El último de los principios del art. 31.1 CE que la Sala cuestionante entiende vulnerados es el de no confiscatoriedad, que considera un límite objetivo frente a la utilización del tributo como instrumento para sancionar las conductas, radicando la distinción entre sanción pecuniaria y prestación tributaria en la inexistencia de conducta antijurídica en el sujeto que viene obligado a cumplir la prestación tributaria.

Para alcanzar la conclusión de que las cuantías de la tasa de juego para las máquinas tipo «B» pueden resultar confiscatorias en los términos del art. 31.1 CE, la Sala parte de que el aumento sustancial de dicha tasa ha implicado la absorción de «la mayor parte de los beneficios que reportan la mayoría de las máquinas recreativas». Así se desprendería de los informes de los Ministerios de Hacienda e Interior ya mencionados, y así lo habría puesto de manifiesto la prueba pericial practicada en los recursos Contencioso-Administrativos acumulados que han dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, de cuyos datos la Sala infiere que el importe de la tasa de juego era «desproporcionado y arbitrario, superior incluso, en algunos casos, a los beneficios obtenidos por la explotación de las máquinas tipo B, con el consiguiente carácter confiscatorio», dado que, conforme a las [SSTC 233/1999 \(RTC 1999, 233\)](#) y [14/1998 \(RTC 1998, 14\)](#), se produciría confiscación y, al mismo tiempo, por vía fiscal indirecta, el desconocimiento de la garantía prevista en el art. 33.1 CE, cuando mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Además de ese aspecto objetivo de la confiscación, a juicio de la Sala, concurriría también el aspecto subjetivo, esto es, el propósito penalizador o sancionador del tributo cuestionado, porque, partiendo de una errónea valoración de la situación económica del sector, se intenta sancionarlo con un tributo que venga a

asfixiar sus actividades, en beneficio del juego controlado por el sector público o por los órganos dependientes del mismo.

De todo lo expuesto la Sala concluye que la cuantía de la tasa de juego para las máquinas tipo B puede resultar contraria al principio de no confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

i) Una vez expresados los motivos por los que considera que la norma cuestionada vulnera la prohibición de confiscatoriedad establecida en el art. 31.1 CE, la Sala, después de reiterar que la tasa de juego puede vulnerar el derecho de propiedad reconocido en el art. 33 CE (porque «la corrección de supuestos excesos en la práctica del juego nunca puede llevarse a cabo obligando al cierre de las empresas que lo explotan, si no es a través de la correspondiente expropiación e indemnización»), explica las razones por las que puede infringir asimismo el derecho a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado garantizado en el art. 38 CE. A juicio de la Sala, este derecho debe ser interpretado poniéndolo en conexión con los arts. 128 y 131 CE (cita las [SSTC 37/1981 \[RTC 1981, 37 \]](#), F. 2; [111/1983 \[RTC 1983, 111 \]](#), F. 10, y [225/1993 \[RTC 1993, 225 \]](#), F. 3), y viene a implicar, en esencia, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial ([SSTC 83/1984 \[RTC 1984, 83 \]](#), F. 3) y hacerlo en libre competencia ([SSTC 88/1986 \[RTC 1986, 88 \]](#), F. 4; y [135/1992 \[RTC 1992, 135 \]](#), F. 8), todo lo cual exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra las prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad ([STC 71/1982 \[RTC 1982, 71 \]](#), F. 15) y viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los Poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad ([STC 37/1981 \[RTC 1981, 37 \]](#)).

Entre tales límites entiende la Sala que se encuentra la prohibición de que los Poderes públicos monopolicen un sector económico como el del juego, confiscando las actividades empresariales que hasta ahora lo gestionan en parte. A este respecto, destaca que en la regulación de la tasa de juego, ni los aumentos de su cuantía son proporcionados ni congruentes (ni siquiera están debidamente motivados), ni se respeta el principio de igualdad de oportunidades entre los distintos operadores del sector, dado que se beneficia claramente a los operadores públicos en detrimento de los privados, infringiendo de este modo la doctrina sentada en la [STS de 10 de octubre de 1989 \(RJ 1989, 7352 \)](#), en virtud de la cual la actividad que se va a desarrollar con la Empresa pública ha de ser una actividad de indudable interés público, apreciable y apreciada en el momento de su creación, y ha de someterse, sin excepción ni privilegio alguno, directo ni indirecto, a las mismas reglas de libre competencia que rigen el mercado. En este sentido, recuerda la Sala que, conforme a la [STC 112/2006, de 5 de abril \(RTC 2006, 112 \)](#), dentro de las medidas necesarias para la protección de la libertad de empresa tiene especial importancia la defensa de la competencia.

Pues bien, para la Sala, en la regulación del juego no resultan respetados los citados principios, pues no queda garantizado que la actividad de las distintas empresas que operan en el sector del juego se ejerza «en condiciones de igualdad» (cita, a este respecto, las [SSTC 112/2006, 225/1993 \[RTC 1993, 225 \]](#) y [96/2002 \[RTC 2002, 96 \]](#)), ya que se ha primado a unas (básicamente, ONLAE y ONCE) con privilegios fiscales en el IRPF, en detrimento de las del sector privado, a las que se impone una tributación que puede resultar abusiva.

Finalmente, concluye la Sala señalando que, conforme a la [STC 109/2003, de 5 de junio \(RTC 2003, 109 \)](#), las restricciones a que puede quedar sometida la libertad de empresa son tolerables siempre que sean proporcionadas, de modo que, por adecuadas, contribuyan a la consecución del fin constitucionalmente legítimo al que propenden, y, por indispensables, hayan de ser inevitablemente preferidas a otras que pudieran suponer para la esfera de libertad pública protegida un sacrificio mayor.

Por las razones expuestas, la Sala estima vulnerada la libertad de empresa reconocida en el art. 38 CE, en relación con los arts. 40.1 y 130.1, ambos CE.

4

Mediante providencia de 22 de mayo de 2007, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó, a los efectos que determina el art. 37.1 [LOTG \(RCL 1979, 2383 \)](#), oír al Fiscal General del Estado para que, en el plazo de diez días, alegase lo que considerara conveniente acerca de la admisibilidad de

la cuestión de inconstitucionalidad, por si fuese notoriamente infundada.

5

El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito registrado el día 18 de junio de 2007, interesando la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad por entender que resulta notoriamente infundada.

Tras exponer los hechos de los que trae causa la presente cuestión, el Ministerio Fiscal comienza precisando que el precepto cuestionado es el art. 3 del [Real Decreto-Ley 16/1997 \(sic\) \(RCL 1977, 476\)](#) , y, concretamente, su punto 4, apartado 2, letra a), que establece para las llamadas máquinas de tipo «B» una cuota anual que se ha ido modificando a lo largo de los años, de manera que era de 6.000 ptas. en 1980, de 40.000 ptas. en 1982, de 125.000 ptas. en 1983, de 141.750 ptas. en 1989, de 375.000 ptas. en 1990 y, finalmente, las 456.000 ptas. que fijó el art. 73.5 de la [Ley 65/1997, de 30 de diciembre \(RCL 1997, 3105 y RCL 1998, 1635\)](#) . En suma, se trata de un tributo cuya cuantía anual se ha ido actualizando periódicamente por el legislador. Y es precisamente la cuantía concreta modificada en cada período temporal por las diferentes redacciones del citado art. 3 del Real Decreto-Ley 16/1977 lo que cuestiona la Sala por considerarla excesiva.

Seguidamente, subraya el Fiscal que, además de la tasa cuestionada, se aprobó para los años 1983 y 1990 un gravamen complementario de dicha tasa, con carácter retroactivo, frente al que se plantearon varias cuestiones de inconstitucionalidad que fueron resueltas por este Tribunal en la [STC 126/1987 \(RTC 1987, 126\)](#) , que declaró constitucional la disposición adicional 6 de la [Ley 5/1983 \(RCL 1983, 1369, 1590\)](#) , y en la [STC 173/1996 \(RTC 1996, 173\)](#) , que declaró inconstitucional el art. 38.2.2 de la [Ley 5/1990 \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#) , resoluciones de las que no se puede prescindir porque, aunque incidentalmente, hacen continuas referencias a la capacidad y posibilidades normativas en esta materia.

A continuación, pasa el Fiscal General del Estado a responder de forma sistemática a los argumentos esgrimidos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para fundamentar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, comenzando por la alegada vulneración de la interdicción de la arbitrariedad que garantiza el art. 9.3 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) , en relación con la justicia como valor superior del Ordenamiento que postula el art. 1.1 CE y la justicia del sistema tributario a que alude el art. 31.1 CE. A este respecto, después de señalar que la Sala, con apoyo en dichos principios, considera que el primer síntoma de arbitrariedad de la norma es el irracional aumento de las cuotas de la tasa de juego, que en los años que lleva de existencia han llegado a alcanzar hasta un 300 y un 440 por 100, recuerda que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, la mera discrepancia con la opción del legislador en el ámbito tributario no puede conducir a calificar a la norma de arbitraria si no comporta discriminación alguna (cita las [SSTC 108/1986 \[RTC 1986, 108\]](#) y [65/1990 \[RTC 1990, 65\]](#)).

Sentado lo anterior, el Fiscal responde a los indicios de arbitrariedad de la Ley que señala el Auto de planteamiento de la cuestión. A su juicio, en primer lugar, frente a la consideración como síntoma de la arbitrariedad del legislador el «móvil» de carácter extrafiscal aducido por el mismo para incrementar la tasa cuestionada —en particular, que se pretenda, no sólo una finalidad recaudatoria, sino también «moralizante»—, ha de responderse con la doctrina sentada por este Tribunal en la [STC 37/1987 \(RTC 1987, 37\)](#) , que ha declarado la constitucionalidad de la finalidad «parafiscal» de los tributos con fundamento en lo dispuesto en los arts. 40.1 y 130.1 CE, y en la [STC 173/1996 \(RTC 1996, 173\)](#) , que reconoce la posibilidad constitucional de la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales. En segundo lugar, para el Fiscal, la alegada tendencia hacia el monopolio de los juegos públicos o intervenidos que la Sala cuestionante considera como otro síntoma de arbitrariedad del legislador, no deja de ser una opinión sin ningún sustento real demostrado. Y, finalmente, también rechaza el Fiscal General del Estado que pueda calificarse como arbitraria la decisión de legislador, porque, según el Auto de planteamiento, haya aumentado de forma desmesurada la cuantía de la tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» sin motivación alguna, ya que las distintas normas que han ido fijando las cuantías de dicha tasa han ido ofreciendo unas motivaciones que han sido conocidas (dada la publicidad de los debates legislativos) y han sido recogidas por la propia STC

173/1996. En particular, se señalaba como fundamento del progresivo aumento del tributo cuestionado la finalidad de limitar el efecto indeseable de una actividad no recomendable para los ciudadanos, se hacía mención al gran incremento del gasto en esta actividad lúdica y se ponía de manifiesto que, pese a que la actividad del juego se gravaba con carácter general en un 20 por 100, la carga fiscal que suponía la tasa era sólo del 11,18 por 100. En opinión del Fiscal, aunque las citadas razones pueden ser objeto de discusión, no sólo no pueden ser tachadas de inexistentes, sino que además están corroboradas por el devenir de la tasa que grava las máquinas tipo «B». En efecto, hay dos momentos históricos en que el legislador aprecia un notorio desfase entre la capacidad contributiva del sector y la tributación a la que se somete: en el primer momento dichas máquinas sólo se gravaban con 6.000 ptas. al año, razón por la cual en tres años se pasó a 125.000 ptas.; el segundo momento es el año 1990, en el que se aumenta la tasa de 141.500 a 375.000 ptas. por las razones expresadas en la enmienda del Grupo Socialista del Congreso y aducidas con anterioridad. Entiende el Fiscal que las demás variaciones han sido paulatinas y no excesivas, lo que permite entender que responden a adecuación al desarrollo económico general de la sociedad.

Por todo lo expuesto, el Fiscal General del Estado considera que las modificaciones de la cuantía de la tasa cuestionada no han sido arbitrarias, dado que responden a unas razones que han sido puestas de relieve por el legislador, que no hizo más que optar por una determinada forma de regulación.

Rechazada la vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad, el Fiscal General del Estado pasa a exponer las razones por las que considera que la norma cuestionada tampoco vulnera el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE. A este respecto, comienza el Ministerio público reproduciendo y compartiendo las afirmaciones que sobre dicho principio hace la Sala cuestionante, en particular: que la capacidad económica es determinante como criterio de imposición; que la carga fiscal no debe ser fijada a un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto económico; y, en fin, que esa capacidad económica no debe relacionarse solamente con el mantenimiento de las necesidades vitales, de manera que para que un tributo no tenga carácter confiscatorio debe permitir al contribuyente competir en el ámbito económico o empresarial al que pertenezca.

Compartiendo dichas afirmaciones, rechaza sin embargo el Fiscal General del Estado que, frente a lo que mantiene la Sala cuestionante, asumiendo la «realidad» de los datos aportados por las empresas recurrentes y despreciando los aducidos por el legislador cuando justificó la modificación de 1990, la prueba aportada en los expedientes acredite que la cuantía de la tasa cuestionada supere el límite de los beneficios netos que obtienen las citadas empresas. Pues, aunque el Auto de planteamiento de la cuestión narre una catastrófica situación económica para tales sociedades, que habría pervivido entre los años 1990 a 1997 y no habría desaparecido en la actualidad, resulta contrario a la más elemental lógica que si la situación era totalmente «ruinosa», por suponer la tasa un exceso sobre los beneficios, las empresas hayan mantenido la explotación de las máquinas tipo «B», dado que, tratándose de personas jurídicas empresariales, su actividad se rige por criterios de eficacia económica y no altruistas.

Rechaza también el Fiscal General del Estado que se haya producido la vulneración del principio de igualdad reconocido en los arts. 14 y 31.1 CE al establecerse un sistema de cuota fija para las máquinas tipo «B» que impide adecuar el gravamen al rendimiento económico real de cada una de ellas, que obviamente no es el mismo. A su juicio, además de que faltan los elementos precisos para realizar la comparación necesaria que condujera a afirmar la quiebra de la igualdad, la opción que tomó en su día el legislador al establecer una tasa de cuota fija para este tipo de actividad en lugar de un porcentaje de los ingresos es válida constitucionalmente, siendo relativamente frecuente que se atiende a criterios externos o fijos cuando el verdadero alcance y cuantía del hecho impositivo no es susceptible de ser conocido.

Por otro lado, en la medida en que el Auto de planteamiento alega que la tasa cuestionada tiene carácter confiscatorio porque suprime los beneficios o ganancias obtenidas en la actividad de explotación de máquinas tipo «B», el Fiscal General del Estado se limita a rechazar dicha denuncia remitiéndose a sus alegaciones en relación con la denunciada vulneración de la capacidad económica, subrayando que no se ha acreditado que la cuantía de la tasa cuestionada supere el

límite de los beneficios netos que obtienen las empresas recurrentes en el proceso a quo.

Finalmente, entiende el Fiscal General del Estado que la mención que se hace en el Auto de planteamiento a los derechos constitucionales a la propiedad privada (art. 33 CE) y a la libertad de empresa (art. 38 CE) no constituye más que un intento por desentrañar el fundamento de la prohibición de la confiscatoriedad tributaria. A su juicio, aun cuando es cierto que esos derechos de marcado contenido económico y social sustentan ese límite a la capacidad impositiva de los Poderes públicos, dado que no se ha probado que la tasa de juego aplicada a las máquinas de azar tipo «B» tengan el carácter confiscatorio denunciado, debe concluirse que el derecho a la propiedad privada sólo se perjudica en los límites permitidos por el derecho del Estado a recaudar tributos, y que la libertad de empresa no se limita más allá del interés, constitucionalmente lícito, que pueda tener el Estado en que determinadas actividades como el juego, por no ser deseables, no encuentren excesivas facilidades para su desarrollo.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, concluye el Fiscal General del Estado interesando que se inadmita la cuestión por carecer manifiestamente de fundamento.

6

En fecha 12 de diciembre de 2006, con arreglo a lo dispuesto en el art. 80 [LOTC \(RCL 1979, 2383\)](#) , en relación con el art. 219.6ª, 13ª y 16ª [LOPJ \(RCL 1985, 1578, 2635\)](#) , don Eugeni Gay Montalvo formalizó su abstención en el proceso al haber sido en su día Abogado, Asesor y Letrado de diversas empresas que desarrollaban su actividad en las máquinas de juego tipo «B». Por Auto de 22 de enero de 2008 el Pleno del Tribunal acordó no estimar la abstención de don Eugeni Gay Montalvo en la presente cuestión de inconstitucionalidad.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por medio de Auto de 19 de julio de 2006, plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo tercero, apartado cuarto, núm. dos, letra a), del [Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero \(RCL 1977, 476\)](#) , por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción dada al mismo por los arts. 38.2.1 de la [Ley 5/1990, de 29 de junio \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#) ; 67.2 de la [Ley 12/1996, de 30 de diciembre \(RCL 1996, 3181 y RCL 1997, 396\)](#) ; y 73.5 de la [Ley 65/1997, de 30 de diciembre \(RCL 1997, 3105 y RCL 1998, 1635\)](#) ; dado que dicho precepto pudiera ser contrario a los arts. 1.1, 9.3, 14, 31.1, 33, 38, 40.1 y 130.1, todos ellos de la [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) .

Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el órgano judicial proponente de la cuestión entiende que la cuantía de la tasa establecida en el precepto legal cuestionado, en las sucesivas redacciones dadas por las citadas Leyes, podría infringir los siguientes valores, principios y derechos constitucionales: en primer lugar, el valor justicia (arts. 1.1 y 31.1 CE) y la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), porque dicho precepto ha determinado que la tasa que grava las máquinas tipo «B» haya aumentado extraordinariamente durante los ejercicios 1983 a 1997, sin que exista justificación razonable; en segundo lugar, el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), porque la norma establece una cuota única para todas las máquinas, pese a que la recaudación que se obtiene de cada una de ellas es muy diversa; en tercer lugar, los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), así como el derecho a la propiedad privada (art. 33.1 CE), en esencia, porque en lugar de cuantificar la tasa en función de la recaudación obtenida por cada máquina recreativa, se establece una cuota fija cuya cuantía es superior al beneficio neto obtenido por las empresas explotadoras, soportando éstas un gravamen excesivo para la capacidad económica que manifiestan; y, finalmente, el derecho a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE), en conexión con los arts. 40.1 y 130.1 CE, porque mientras que a las entidades de naturaleza pública que operan en el sector del juego se les prima con privilegios fiscales en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, a las del sector privado se les impone una tributación que puede resultar abusiva.

El Fiscal General del Estado interesa la inadmisión de la presente cuestión por carecer manifiestamente de fundamento. A su juicio, ni las alteraciones en la cuantía de la tasa operadas por la norma cuestionada pueden calificarse de arbitrarias, dado que responden a motivaciones expuestas por el legislador y aceptadas por este Tribunal en la [STC 173/1996, de 31 de octubre \(RTC 1996, 173\)](#) ; ni puede apreciarse la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, ya que, amén de que la Sala no acredita que la tasa cuestionada supere los beneficios netos obtenidos con las máquinas recreativas, tal afirmación no se compece con la circunstancia de que las empresas hayan mantenido su explotación; ni, finalmente, cabe estimar que la tasa cuestionada vulnere los derechos a la propiedad privada y a la libertad de empresa, porque, descartado el carácter confiscatorio de dicha tasa, tales derechos sólo resultan limitados, respectivamente, por el derecho del Estado a recaudar tributos y por el interés constitucionalmente legítimo de aquél en no facilitar el desarrollo de actividades no deseables como el juego.

2

Planteada así la cuestión, el examen de la misma requiere comenzar recordando, una vez más, siquiera brevemente, que el art. 37.1 [LOTG \(RCL 1979, 2383\)](#) habilita a este Tribunal a rechazar, en trámite de admisión, mediante Auto y sin otra audiencia que la del Fiscal General del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad cuando faltaren las condiciones procesales requeridas o cuando la cuestión planteada fuere notoriamente infundada.

En relación con este último motivo de inadmisión hemos señalado reiteradamente que el concepto de cuestión notoriamente infundada encierra un cierto grado de indefinición que se traduce procesalmente en otorgar a este Tribunal un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad, existiendo supuestos en los que un examen preliminar de las cuestiones de inconstitucionalidad permite apreciar la falta de viabilidad de la cuestión suscitada, sin que ello signifique, necesariamente, que carezca de forma total y absoluta de fundamentación o que ésta sea arbitraria, pudiendo resultar conveniente en tales casos resolver la cuestión en la primera fase procesal, máxime si su admisión pudiera provocar efectos no deseables, como la paralización de múltiples procesos en los que resulte aplicable la norma cuestionada (en este sentido, entre los últimos, AATC 47/2001, de 27 de febrero, F. 3; [28/2002, de 26 de febrero \[PROV 2002, 104381\]](#) , F. 3; [269/2003, de 15 de julio \[PROV 2003, 198804\]](#) , F. 2; [63/2004, de 24 de febrero \[RTC 2004, 63 AUTO\]](#) , F. 2; [417/2005, de 22 de noviembre \[RTC 2005, 417 AUTO\]](#) , F. 3; [132/2006, de 4 de abril \[RTC 2006, 132 AUTO\]](#) , F. 1; [282/2006, de 18 de julio \[RTC 2006, 282 AUTO\]](#) , F. 1; [431/2006, de 21 de noviembre \[PROV 2007, 6900\]](#) , F. 1; [465/2006, de 19 de diciembre \[PROV 2007, 37193\]](#) , F. 2; [466/2006, de 19 de diciembre \[RTC 2006, 466 AUTO\]](#) , F. 3; [17/2007, de 16 de enero \[RTC 2007, 17 AUTO\]](#) , F. 3; [200/2007, de 27 de marzo \[RTC 2007, 200 AUTO\]](#) , F. 3, [257/2007, de 23 de mayo \[PROV 2007, 147599\]](#) , F. 2, entre otros muchos).

Pues bien, el análisis de la presente cuestión de inconstitucionalidad pone de manifiesto que en la misma concurre el citado motivo de inadmisión, dado que resulta notoriamente infundada. Ciertamente, como señala el Auto de planteamiento, este Tribunal no se ha pronunciado aún sobre la cuantía de la tasa fiscal del juego establecida por la norma impugnada en sus sucesivas redacciones. Así lo expresamos en la [STC 58/2004, de 19 de abril \(RTC 2004, 58\)](#) , al señalar que «la cuantía de la tasa fiscal establecida en el número 1 del mismo art. 38.2 de la [Ley 5/1990 \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#) , tanto en su redacción anterior a la modificación operada por esta Ley (que estaba en 141.750 ptas.) como en su redacción posterior (que se elevó a 375.000 ptas.), no ha sido cuestionada ante este Tribunal hasta la fecha» (F. 6, in fine), dado que es sólo al gravamen complementario establecido en el apartado 2 del citado art. 38.2, «aplicable exclusivamente durante el ejercicio 1990, al que se contrajo el pronunciamiento de inconstitucionalidad de la citada [STC 173/1996 \(RTC 1996, 173\)](#) » (F. 7). Sin embargo, las dudas de constitucionalidad que plantea la Sala en relación con la cuantía de la citada tasa, o han sido ya resueltas por este Tribunal expresa o implícitamente en diversas resoluciones a las que a continuación aludiremos o, sin excesivo esfuerzo argumental, puede concluirse que carecen notoriamente de fundamento.

3

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera

que la norma cuestionada desconoce el valor justicia que proclaman el art. 1.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) y –en relación al sistema tributario– el art. 31.1 CE, e incurre en la arbitrariedad proscrita por el art. 9.3 CE, porque ha determinado que la tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» haya experimentado un extraordinario aumento desde 1983 a 1997 (un 440 por 100 en catorce años), sin que la justificación ofrecida por el legislador pueda considerarse razonable. En particular, entiende la Sala que ni es cierto que, tal y como afirmaba la exposición de motivos del [Real Decreto-Ley 8/1982, de 30 de abril \(RCL 1982, 1139\)](#), como consecuencia del tratamiento fiscal tan beneficioso que tenían dichas máquinas éstas hubieran experimentado un desarrollo desmesurado en detrimento de otras modalidades de juego fiscalmente más controladas (los datos de algunos de los años comprendidos entre 1987 a 1998 ofrecidos por el Ministerio del Interior y la Comisión Nacional del Juego pondrían de manifiesto «una estabilización del equilibrio entre lo gastado en unas u otras modalidades de juego» y un claro retroceso del sector privado del juego); ni es correcto afirmar, como hacía la enmienda número cinco del Grupo Socialista que dio lugar a las medidas adoptadas en la [Ley 5/1990, de 29 de junio \(RCL 1990, 1337, 1628\)](#), que durante el citado período se hubiera producido un «espectacular incremento del gasto» en las máquinas tipo «B» y que éstas hubieran generado para las empresas explotadoras unos ingresos de 347.750 millones de pesetas (ésta sería la «recaudación bruta», no el «beneficio neto»), por los que se recaudaron 38.800 como tasa fiscal (lo que correspondía legalmente recaudar eran 43.875 millones); ni, en fin, las «consideraciones ético-sociales» a las que aludía la citada exposición de motivos o los «fenómenos sociales indeseables» (que no vienen respaldados por estudios científicos solventes) citados por la mencionada enmienda pueden justificar los incrementos de la tasa del juego, no sólo porque los tributos extrasociales únicamente pueden tener las finalidades económicas o sociales mencionadas en los arts. 40.1 y 130.1 de la CE (nunca «finalidades de orden moralizante»), sino también porque, de existir, esos fenómenos indeseables se darían asimismo en los Juegos públicos, y estos han aumentado en cifras mucho mayores, son objeto de publicidad y se benefician de un tratamiento fiscal privilegiado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Acotada en estos términos la tacha de arbitrariedad, debemos comenzar recordando que, conforme a nuestra doctrina, sintetizada recientemente en la [STC 13/2007, de 18 de enero \(RTC 2007, 13\)](#), «el control de la constitucionalidad de las Leyes debe ejercerse por este Tribunal de forma que no se impongan constricciones indebidas al Poder legislativo y se respeten sus opciones políticas. En efecto, como venimos señalando, el cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de su control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad. Así, al examinar un precepto legal impugnado desde este punto de vista, el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias ([SSTC 239/1992, de 17 de diciembre \[RTC 1992, 239\]](#), F. 5; [233/1999, de 16 de diciembre \[RTC 1999, 233\]](#), F. 11; [104/2000, de 13 de abril \[RTC 2000, 104\]](#), F. 8; [120/2000, de 10 de mayo \[RTC 2000, 120\]](#), F. 3; [96/2002, de 25 de abril \[RTC 2002, 96\]](#), F. 6; [242/2004, de 16 de diciembre \[RTC 2004, 242\]](#), F. 7, y [47/2005, de 3 de marzo \[RTC 2005, 47\]](#), F. 7). No obstante lo anterior, es preciso tener en cuenta que si el Poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del Ordenamiento no es suficiente la mera discrepancia política para tachar a la norma de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales ([SSTC 99/1987, de 11 de junio \[RTC 1987, 99\]](#), F. 4 a; [227/1988, de 29 de noviembre \[RTC 1988, 227\]](#), F. 5; [239/1992, de 17 de diciembre \[RTC 1992, 239\]](#), F. 5; [233/1999, de 16 de diciembre \[RTC 1999, 233\]](#), F. 12; y [73/2000, de 14 de marzo \[RTC 2000, 73\]](#), F. 4)» (F. 4; recoge esta doctrina la [STC 45/2007, de 1 de marzo \[RTC 2007, 45\]](#), F. 4).

Pues bien, a la luz de nuestra doctrina, resulta claro que ninguna de las razones en las que el Auto de planteamiento funda la arbitrariedad de la norma cuestionada puede ser acogida. A este respecto, conviene comenzar señalando que este Tribunal ya ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre las razones aducidas en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 8/1982 y en la enmienda núm. 5 del Grupo Socialista (que dio lugar a las medidas incluidas en la Ley 5/1990) para incrementar la tasa fiscal del juego, y no ha alcanzado las mismas conclusiones que la Sala que plantea la cuestión. En

efecto, debe subrayarse, en primer lugar, que, como se reconoce en el propio Auto de planteamiento, en la [STC 126/1987, de 16 de julio \(RTC 1987, 126\)](#), estimamos que el aumento de las cuotas fijas de la tasa fiscal establecido en la disposición adicional sexta, 3, de la [Ley 5/1983 \(RCL 1983, 1369, 1590\)](#), aparecía justificado «por la necesidad de adecuar dichas cuotas al tipo normal de gravamen que soportan otras modalidades de juego» (F. 4). En dicha Sentencia, en efecto, después de afirmar, con fundamento en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 8/1982, que la disposición cuestionada obedecía «al intento de adecuar la presión tributaria del sector en cuestión al resto de las modalidades de juego, a fin de lograr una mayor justicia tributaria y aminorar las distorsiones que venían produciéndose entre ellas y que, a su vez, estaban afectando negativamente a la recaudación total procedente del juego», concluíamos que se trataba de una norma que «respond[ía] a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria» (F. 13). Por su parte, en la [STC 173/1996, de 31 de octubre \(RTC 1996, 173\)](#), aun cuando consideramos que las razones expuestas en la citada enmienda del Grupo Socialista no justificaban el establecimiento en el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 de un «gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar» con efectos retroactivos, no apreciamos obstáculo alguno en que pudieran fundamentar un incremento de las cuantías de la mencionada tasa. Así, respecto de la finalidad de evitar los «fenómenos sociales indeseables» (tales como «ludopatías, cambios en los comportamientos, tensiones familiares») y la reorientación de las empresas del juego hacia las máquinas recreativas, sin duda partiendo de que son constitucionalmente válidos los objetivos que «respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» [[SSTC 37/1987, de 26 de marzo \(RTC 1987, 37\)](#), F. 13, y [134/1996, de 22 de julio \(RTC 1996, 134\)](#), F. 6 b)], estimamos conveniente «aclarar que, desde una perspectiva constitucional, nada cab[ía] oponer, ni a los objetivos que pretend[ía]n alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales» [F. 5 c)], y que aunque ninguna relación podían guardar «con el aumento de la cuota a satisfacer en el año 1990 mediante la creación del gravamen complementario», las «razones de naturaleza económica y social expuestas en la motivación de la citada enmienda, podr[ían] servir para justificar el incremento de las cuotas fijas a aplicar en años sucesivos» [F. 5 c)]; y en relación con la alegada desigualdad de tributación entre las máquinas recreativas y las restantes manifestaciones del juego señalamos que el legislador siempre podía haber remediado semejante discriminación «con la adopción de medidas respetuosas con la seguridad jurídica». No siendo arbitrario ni irracional el aumento de las cuotas de la tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» operado por el Decreto-Ley 8/1982 y la Ley 5/1990 resultaba improcedente «un análisis a fondo de todas las [demás] motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» ([STC 47/2005, de 3 de marzo \[RTC 2005, 47\]](#), F. 7).

Tampoco puede apreciarse la existencia de arbitrariedad por el hecho de que, a diferencia de las máquinas recreativas tipo «B», los juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado (ONLAE) o la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) sean objeto de publicidad y sus premios estén exentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Aunque para rechazar la discriminación que, en definitiva, denuncia la Sala, bastaría con subrayar, como hicimos en la [STC 159/1997, de 2 de octubre \(RTC 1997, 159\)](#), que el órgano judicial no alega trato desigual de los empresarios de máquinas tipo «B» «respecto a alguno o algunos de sus verdaderos iguales, quienes serían, en principio, a los efectos que aquí nos ocupan, las demás empresas explotadoras de máquinas de juego», razón por la cual «es obvio que no existe identidad sustancial con el término de comparación aducido» (F. 4), conviene asimismo poner de manifiesto que las que se ofrecen como contraste constituyen modalidades de juego muy distintas, no sólo, como se afirma en el Auto de planteamiento de la cuestión, por razón del titular de la explotación —el Estado y una corporación de Derecho público, respectivamente—, sino también, y lo que resulta más importante, por la finalidad que persiguen: la de «fuente o recurso económico de la Hacienda del Estado», en el caso de la Lotería nacional ([STC 164/1994, de 26 de mayo \[RTC 1994, 164\]](#), F. 4), y la del «cumplimiento de los relevantes fines de indudable interés público que ha asumido desde su creación» la ONCE, en el caso del «cupón pro-ciegos» ([STC 171/1998, de 23 de julio \[RTC 1998, 171\]](#), F. 5).

En efecto, como hemos tenido la ocasión de afirmar, desde el siglo XVIII la explotación de las

Loterías está reservada «a la Hacienda con el único fin de producir ingresos no tributarios, regalía de la Corona primero y monopolio fiscal más tarde», y como tal «institución productora de ingresos para la hacienda general», «como tal recurso ordinario del presupuesto de ingresos y monopolio del Estado es competencia de éste en virtud del título de hacienda general» (art. 149.1.14 CE), título «que no puede quedar limitado a la específica denominación de Lotería nacional como una de las modalidades de la Lotería, sino a todo lo que ésta significa como monopolio históricamente definido institucionalmente» ([STC 163/1994, de 26 de mayo \[RTC 1994, 163 \]](#) , F. 5; en el mismo sentido [SSTC 164/1994, de 26 de mayo \[RTC 1994, 164 \]](#) , F. 4; [216/1994, de 14 de julio \[RTC 1994, 216 \]](#) , F. 2; [49/1995, de 16 de febrero \[RTC 1995, 49 \]](#) , F. 3, y [171/1998, de 23 de julio \[RTC 1998, 171 \]](#) , F. 7), razón por la cual hemos incluido también en el mismo a la Lotería primitiva o de números y a la llamada «Bonoloto» (STC 164/1994, de 26 de mayo, F. 5), así como el concurso extraordinario denominado «El Gordo de la Primitiva» ([STC 216/1994, de 14 de julio \[RTC 1994, 216 \]](#) , F. 3).

Por lo que se refiere a los sorteos organizados por la ONCE («cupón pro-ciegos»), cuya autorización corresponde asimismo al Estado ([STC 171/1998, de 23 de julio \[RTC 1998, 171 \]](#) , F. 8), hemos afirmado (en esa misma Sentencia) que la ONCE aparece configurada «como una organización de base asociativa que, además de atender a la consecución de fines privados, propios de los miembros que la integran, participa, en cuanto corporación de Derecho público, en el desempeño de funciones públicas o de interés público en aquellos supuestos concretos en que la Administración le delega su ejercicio» (F. 4); y que el «indudable interés público que presentan las actividades que desarrolla y los fines que persigue, y que históricamente ha desarrollado y perseguido, respecto a la protección e integración de un concreto colectivo social, determina finalmente su actual configuración como una corporación de Derecho público de carácter social y justifica su sometimiento al protectorado del poder público», «[f]ines y objetivos de evidente interés público y que conectan directamente con el mandato del art. 49 CE». (F. 4). Y también hemos señalado que «el denominado "cupón pro-ciegos" aparece estrechamente vinculado, tanto históricamente como en la actualidad, a la decisión estatal de creación de la ONCE y al cumplimiento de los fines de indudable interés público que tiene encomendados, en razón de los cuales se define hoy aquella como una corporación de Derecho público de carácter social, configurándose los rendimientos de aquél como un recurso financiero de una determinada entidad en orden a la satisfacción de los intereses públicos que ha de atender con su actividad respecto a un concreto colectivo de personas, los incapacitados visuales, con notables dificultades de integración, para los cuales la ONCE ha de perseguir la consecución de su autonomía personal y plena integración en la sociedad (art. 1 del [Real Decreto 358/1991 \[RCL 1991, 753, 924 \]](#)). En otras palabras, la justificación de la concesión que históricamente se ha mantenido, de la explotación del "cupón pro-ciegos" como fuente de recursos financieros de la entidad, no reside sino en la necesidad de dotarle de los medios económicos suficientes para el cumplimiento de los relevantes fines de indudable interés público que ha asumido desde su creación y asume en la actualidad. Medios económicos que arbitró el Estado mediante la autorización de ese sorteo en lugar de asignar una consignación con cargo a su propio presupuesto, constituyendo así una fuente de ingresos de la ONCE que ha sido y sigue siendo el principal recurso financiero de la entidad, soporte, por lo tanto, imprescindible e indispensable para el desempeño de las actividades que realiza tendentes a la satisfacción de los fines de interés público que tiene encomendados y que son su razón de ser y que hace posible el sostenimiento de aquellas actividades y la pervivencia de la propia entidad» (F. 5).

Lo expuesto conduce a desestimar la denuncia de la inconstitucionalidad que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña formula en relación con el precepto cuestionado con fundamento en su supuesta arbitrariedad, dado que, ni existe la discriminación que se denuncia, ni, aunque pueda discreparse legítimamente de la concreta solución adoptada por el legislador, cabe apreciar que ésta carezca de toda justificación razonable, y, conforme venimos señalando, no cabe «discutir una opción tomada por el legislador que, aunque pueda ser discutible, no resulta arbitraria ni irracional» ([SSTC 44/1988, de 22 de marzo \[RTC 1988, 44 \]](#) , F. 13; [104/2000, de 23 de abril \[RTC 2000, 104 \]](#) , F. 8; [96/2002, de 25 de abril \[RTC 2002, 96 \]](#) , F. 6; [242/2004, de 16 de diciembre \[RTC 2004, 242 \]](#) , F. 7; y [47/2005, de 3 de marzo \[RTC 2005, 47 \]](#) , F. 7).

También carece manifiestamente de contenido constitucional la denunciada vulneración del principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 [CE \[RCL 1978, 2836 \]](#)). A juicio de la Sala que plantea la cuestión, dicha vulneración se produciría porque, exigiendo el citado principio, en conexión con el de progresividad (art. 31.1 CE), que se graven de forma igual los supuestos expresivos de la misma capacidad económica y de manera diferente las distintas manifestaciones riqueza, pese a que, como reconoce el propio Ministerio de Hacienda, la recaudación que se obtiene de unas y otras máquinas es muy diversa incluso en el mismo municipio, la norma cuestionada establece una cuota única en función de los ingresos presuntos para todas las máquinas. Trato discriminatorio que, además, carecería de justificación razonable, dado que, desde la aprobación de la [Orden del Ministerio del Interior de 8 de junio de 1989 \(RCL 1989, 1380 \)](#), las máquinas recreativas tipo «B» deben incorporar obligatoriamente contadores de monedas que, entre otros datos, permiten conocer la recaudación bruta obtenida por máquina.

Aunque la Sala alude también al principio de progresividad en el encabezamiento y en el suplico del Auto de planteamiento de la cuestión, dado que los razonamientos jurídicos se limitan a argumentar la vulneración del principio de igualdad y a solicitar que se declare la inconstitucionalidad del precepto cuestionado con fundamento en dicho principio, y, en todo caso, que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto [[SSTC 27/1981, de 20 de julio \(RTC 1981, 27 \)](#), F. 4 in fine; [37/1987, de 26 de marzo \(RTC 1987, 37 \)](#); [76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76 \)](#), F. 6 b); [150/1990, de 4 de octubre \(RTC 1990, 150 \)](#), F. 9; [173/1996, de 31 de octubre \(RTC 1996, 173 \)](#), F. 1; [14/1998, de 22 de enero \(RTC 1998, 14 \)](#), F. 11 b); y [327/2006, de 20 de noviembre \(RTC 2006, 327 \)](#), F. 4], nos limitaremos a examinar la denunciada infracción del principio de igualdad reconocido en los arts. 14 y 31.1 CE.

Pues bien, a este respecto, en primer lugar, conviene comenzar descartando que el art. 14 CE resulte concernido en este caso. En efecto, sintetizando nuestra doctrina general sobre el principio de igualdad, es necesario recordar que no toda proclamación constitucional de dicho principio «es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE», dado que dicho precepto únicamente tutela frente a las discriminaciones basadas en «una diferenciación de índole subjetiva» ([SSTC 159/1997, de 2 de octubre \[RTC 1997, 159 \]](#), FF. 3 y 4; [183/1997, de 28 de octubre \[RTC 1997, 183 \]](#), F. 3; [55/1998, de 16 de marzo \[RTC 1998, 55 \]](#), FF. 2 y 3; [71/1998, de 30 de marzo \[RTC 1998, 71 \]](#), F. 4; [36/1999, de 22 de marzo \[RTC 1999, 36 \]](#), F. 3; [84/1999, de 10 de mayo \[RTC 1999, 84 \]](#), F. 4; [200/1999, de 8 de noviembre \[RTC 1999, 200 \]](#), F. 3; [111/2001, de 7 de mayo \[RTC 2001, 111 \]](#), F. 7; [54/2006, de 27 de febrero \[RTC 2006, 54 \]](#), F. 6, y [45/2007, de 1 de marzo \[RTC 2007, 45 \]](#), F. 3, y [ATC 1/2000, de 10 de enero \[RTC 2000, 1 AUTO \]](#), F. 4). Sentado lo anterior, no fundándose la discriminación denunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en ninguna de las razones subjetivas a las que alude expresamente el art. 14 CE, como señalamos al responder a idéntica alegación en relación con la misma tasa fiscal que grava las máquinas recreativas tipo «B» en las SSTC 55/1998, de 16 de marzo (F. 3), y 200/1999, de 8 de noviembre (F. 3), debe excluirse que se haya producido la infracción del citado precepto constitucional (en el mismo sentido, en relación con el llamado gravamen complementario de la tasa fiscal del juego, SSTC 159/1997, de 2 de octubre, F. 4; 183/1997, de 28 de octubre, F. 3; 71/1998, de 30 de marzo, F. 4; [137/1998, de 29 de junio \[RTC 1998, 137 \]](#), F. 2; 36/1999, de 22 de marzo, F. 3, y 84/1999, de 10 de mayo, F. 4).

Pero tampoco cabe considerar implicado el derecho a la igualdad del art. 31.1 CE, lo que sucede siempre que se denuncia «que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso» (STC 54/2006, de 27 de febrero, F. 6). En efecto, la Sala no fundamenta la presunta infracción del principio de igualdad del art. 31.1 CE «en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza» ([STC 57/2005, de 14 de marzo \[RTC 2005, 57 \]](#), F. 3), sino en la circunstancia de que la norma cuestionada grava con la misma cuota fija a máquinas recreativas que obtienen diferentes rendimientos, esto es, porque trata de forma igual supuestos diversos. De este modo, es evidente que el órgano judicial no plantea otra cosa que la existencia de lo que hemos venido denominando como «discriminación por indiferenciación»; y, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio constitucional de igualdad no consagra «un derecho a

la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual» [[STC 69/2007, de 16 de abril \(RTC 2007, 69\)](#) , F. 4, en relación con el principio de igualdad del art. 14 CE; en el mismo sentido, [SSTC 117/2006, de 24 de abril \(RTC 2006, 117\)](#) , F. 2 c); [257/2005, de 24 de octubre \(RTC 2005, 257\)](#) , F. 4; [231/2005, de 26 de septiembre \(RTC 2005, 231\)](#) , F. 5; [104/2005, de 9 de mayo \(RTC 2005, 104\)](#) , F. 3; [156/2003, de 15 de septiembre \(RTC 2003, 156\)](#) , F. 3; [88/2001, de 2 de abril \(RTC 2001, 88\)](#) , F. 3; [21/2001, de 29 de enero \(RTC 2001, 21\)](#) , F. 2; [181/2000, de 29 de junio \(RTC 2000, 181\)](#) , F. 11; [36/1999, de 22 de marzo \(RTC 1999, 36\)](#) , F. 4; [211/1996, de 17 de diciembre \(RTC 1996, 211\)](#) , F. 4, y [308/1994, de 21 de noviembre \(RTC 1994, 308\)](#) , F. 5]. Doctrina ésta que, formulada en la mayoría de nuestros pronunciamientos en relación con la igualdad del art. 14 CE, hemos extendido también implícitamente a la igualdad del art. 31.1 CE. Así lo hicimos, en efecto, en la [STC 55/1998, de 16 de marzo \(RTC 1998, 55\)](#) , cuando, frente al mismo reproche de discriminación por indiferenciación que se hacía a la tasa fiscal que grava las máquinas recreativas tipo «B», tras dejar claro que las alegaciones del recurrente debían entenderse referidas, «todo lo más, al principio de capacidad contributiva y al específico contenido del principio de igualdad en materia tributaria», concluíamos que no procedía otorgar el amparo pretendido porque «el fondo de la argumentación del recurrente [endía] a sustentar una imposible pretensión a que se ampar[ara] su derecho a la desigualdad» (F. 3); y también en la STC 36/1999, de 22 de marzo, en la que, esta vez en relación con el gravamen complementario para 1991 de la citada tasa, después de puntualizar que la desigualdad denunciada debía enmarcarse, en su caso, en el art. 31.1 CE (F. 3), rechazamos que pudiera vulnerarse el principio de igualdad por existir un «tratamiento tributario indiferenciado para todas las máquinas recreativas del tipo B, pese a que la explotación de éstas genera rendimientos diversos en función de la Comunidad Autónoma, el Municipio o el local donde se instalen», al no amparar dicho principio contra la falta de distinción entre supuestos desiguales (F. 4).

En definitiva, «el principio de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación» (SSTC 257/2005, de 24 de octubre, F. 4; 231/2005, de 26 de septiembre, F. 5; 104/2005, de 9 de mayo, F. 3; [181/2000, de 29 de junio \[RTC 2000, 181\]](#) , F. 11; [164/1995, de 8 de noviembre \[RTC 1995, 164\]](#) , F. 7), razón por la cual la cuestión de inconstitucionalidad resulta notoriamente infundada también en este punto.

5

No mayor fundamento constitucional tiene la denunciada infracción del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) . Como ha quedado expuesto detalladamente en los antecedentes, partiendo de que la llamada tasa de juego constituye en realidad un impuesto con finalidad extrafiscal, y de que el principio de capacidad económica resulta también exigible en esta clase de tributos, son varios los argumentos que conducen a la Sala de lo Contencioso-Administrativo a concluir que la norma cuestionada vulnera dicho principio. En primer lugar, porque establece una cuota fija para cada tipo de máquina en atención a los rendimientos previsibles que podrían generar su explotación, sin tener en cuenta la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos de la tasa, pese a que, como se ha dicho, los mecanismos técnicos de que disponen dichas máquinas permiten establecer un sistema de estimación directa de las bases. En segundo lugar, porque la cuantía que en concepto de la tasa cuestionada debieron satisfacer las empresas titulares de máquinas tipo «B» durante los ejercicios 1992 a 1997 fue superior a la del beneficio neto que obtuvieron en su explotación, lo que determinó que el número de dichas máquinas se redujera drásticamente (de 330.000 en 1990 se pasó a 200.000 en 1991 y a 222.767 en 1998). En tercer lugar, porque al aumentar sustancialmente la cuantía de la tasa en 1990 se ignoró que los empresarios explotadores de las máquinas debían soportar otros gravámenes (el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto sobre sociedades, la anterior licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, el impuesto sobre el valor añadido y el recargo autonómico del 20 por 100 fijado por la [Ley 2/1987 \[LCAT 1987, 25\]](#) , del Parlamento de Cataluña) y un porcentaje de amortización muy superior al de otras actividades relacionadas con el juego. En cuarto lugar, porque se produce una doble imposición al gravar a los empresarios de las máquinas recreativas durante los ejercicios 1992 a 1998 por un mismo hecho imponible –la obtención de renta por la explotación de las máquinas recreativas– con la tasa fiscal sobre el juego y el impuesto sobre sociedades. Y, finalmente, porque la tasa cuestionada, siendo un tributo de finalidad extrafiscal, no tiene su fundamento en la planificación de la política económica o en la programación del gasto

público, únicas finalidades extrafiscales que legitimarían constitucionalmente un tributo.

En suma, prescindiendo de la alegada inconstitucionalidad de la finalidad extrafiscal de la tasa (cuestión a la que ya hemos dado respuesta en el fundamento jurídico 3), puede afirmarse que el órgano judicial considera que la norma cuestionada vulnera el principio de capacidad económica porque no fija la cuantía del tributo mediante un sistema de estimación directa de las bases, esto es, en función de la capacidad económica que manifiesta la explotación de cada máquina tipo «B», sino que establece una cuota fija en atención a los rendimientos previsibles, cuya cuantía es superior al beneficio neto obtenido por las empresas explotadoras de dichas máquinas; y porque, como consecuencia de los diversos tributos que deben satisfacer y, en especial, del fenómeno de doble imposición que se produce al gravar el rendimiento obtenido de las máquinas con el impuesto sobre sociedades y la tasa cuestionada, la carga tributaria que soportan dichas empresas resulta excesiva para la capacidad económica que manifiestan.

Con el fin de responder a las citadas alegaciones, conviene comenzar poniendo de manifiesto que, tal y como se advierte en el Auto de planteamiento de la cuestión, la llamada «tasa» que grava las máquinas recreativas tipo «B» es en realidad un impuesto que, al igual que sucede con el impuesto sobre sociedades, grava el rendimiento obtenido con el ejercicio de la explotación de dichas máquinas. En efecto, como señalamos en la [STC 296/1994, de 10 de noviembre \(RTC 1994, 296\)](#) , aunque desde el [Real Decreto 16/1977 \(RCL 1977, 476\)](#) , las normas vienen calificando al tributo que grava los juegos de azar como «tasa», un análisis del régimen jurídico de dicha figura impositiva pone de manifiesto que se estructura como un impuesto, dado que «es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo ... 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». En definitiva, el tributo sobre el juego cuestionado «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» (F. 4; en el mismo sentido, [STC 204/2002, de 31 de octubre \[RTC 2002, 204\]](#) , F. 3).

Ahora bien, que la tasa del juego sea un tributo que, al igual que el Impuesto sobre sociedades, grava el rendimiento obtenido con el ejercicio, aquí, de la actividad del juego, no permite por sí mismo alcanzar la conclusión de que la norma cuestionada es inconstitucional. Ya hemos tenido ocasión de señalar que, aun cuando llegáramos a la conclusión de que existe un supuesto de «doble imposición tributaria», ello no «determinaría per se la inconstitucionalidad» de la norma, «pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la [Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas \(RCL 1980, 2165\)](#) » ([STC 242/2004, de 16 de diciembre \[RTC 2004, 242\]](#) , F. 6) y «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible» [STC 242/2004, de 16 de diciembre, F. 6; en el mismo sentido, [SSTC 14/1998, de 22 de enero \(RTC 1998, 14\)](#) , F. 11 c); y [233/1999, de 16 de diciembre \(RTC 1999, 233\)](#) , F. 23; [AATC 261/2003, de 15 de julio \(RTC 2003, 261 AUTO\)](#) , F. 5, y [269/2003, de 15 de julio \(PROV 2003, 198804\)](#) , F. 5]. «Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE» (STC 242/2004, de 16 de diciembre, F. 6). Y precisamente es el principio de capacidad económica el que la Sala que plantea la cuestión entiende lesionado al no cuantificarse el tributo que grava las máquinas recreativas tipo «B» de acuerdo con los rendimientos realmente obtenidos, sino mediante una cuota única determinada en atención a los rendimientos previsiblemente obtenibles con su explotación.

Para responder a esta alegación debemos comenzar recordando que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, que recoge la [STC 193/2004, de 4 de noviembre \(RTC 2004, 193\)](#), F. 5, el tributo –cualquier tributo–, «grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 de la [Ley General Tributaria \[RCL 2003, 2945\]](#) : LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» ([STC 276/2000, de 16 de noviembre \[RTC 2000, 276\]](#), F. 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, [SSTC 194/2000, de 19 de julio \[RTC 2000, 194\]](#), F. 8, y [276/2000, de 16 de noviembre, F. 4](#)), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 4). Y aunque hemos señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [[SSTC 37/1987, de 26 de marzo \(RTC 1987, 37\)](#), F. 13; [221/1992, de 11 de diciembre \(RTC 1992, 221\)](#), F. 4; [14/1998, de 22 de enero \(RTC 1998, 14\)](#), F. 11 b); y [233/1999, de 16 de diciembre \(RTC 1999, 233\)](#), F. 14; en parecidos términos, [STC 186/1993, de 7 de junio \(RTC 1993, 186\)](#), F. 4 a)], también hemos precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, y [194/2000, de 19 de julio \[RTC 2000, 194\]](#), F. 9; en el mismo sentido, [295/2006, de 11 de octubre \[RTC 2006, 295\]](#), F. 5).

En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica» ([STC 193/2004, de 4 de noviembre \[RTC 2004, 193\]](#), F. 5). Y no cabe la menor duda de que el tributo que establece la norma cuestionada grava un hecho imponible –el rendimiento que previsiblemente se obtiene con la explotación de las máquinas tipo «B»– que constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Desde luego, no puede descartarse que eventualmente, en supuestos marginales, la tasa que establece la norma cuestionada pudiera ser superior al rendimiento obtenido por una determinada máquina recreativa tipo «B». La posibilidad de tal circunstancia, sin embargo, no convierte a la norma cuestionada en inconstitucional, porque no es discutible que la riqueza que se pretende gravar existe «en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador», y porque, como este Tribunal ha venido afirmando, «no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la Ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las Leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma ([SSTC 70/1991, de 8 de abril \[RTC 1991, 70\]](#), F. 7; [308/1994, de 21 de noviembre \[RTC 1994, 308\]](#), F. 5, y [289/2000, de 30 de noviembre \[RTC 2000, 289\]](#), F. 6). Así, por ejemplo, hemos señalado que para que pueda afirmarse que una norma legal vulnera el art. 14 CE "no basta con que en situaciones puntuales" y "al margen de los objetivos perseguidos por la Ley" genere desigualdades ([STC 47/2001, de 15 de febrero \[RTC 2001, 47\]](#), F. 7), dado que las Leyes "en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad" ([SSTC 73/1996, de 30 de abril \[RTC 1996, 73\]](#), F. 5; [289/2000, de 30 de noviembre, F. 6](#); [47/2001, de 15 de febrero, F. 7](#); [212/2001, de 29 de octubre \[RTC 2001, 212\]](#), F. 5; [21/2002, de 28 de febrero \[RTC 2002, 21\]](#), F. 4; [193/2004, de 4 de noviembre \[RTC 2004, 193\]](#), F. 3, y [255/2004, de 22 de diciembre \[RTC 2004, 255\]](#), F. 4)» [[SSTC 111/2006, de 5 de abril \(RTC 2006, 111\)](#), F. 8 a), y [113/2006, de 5 de abril \(RTC 2006, 113\)](#), F. 9 a)].

Aunque la tasa cuestionada grave una manifestación de riqueza, la Sala entiende vulnerado el principio de capacidad económica porque, tal y como exigiría en todo caso el art. 31.1 CE, no se hace tributar a las empresas explotadoras de las máquinas recreativas en función de la recaudación efectivamente obtenida con las mismas, sino que la norma establece una cuota única fijada en

atención a los rendimientos «previsibles», cuota que además sería excesiva en la medida en que resulta superior al beneficio neto que arroja la explotación de cada una de las máquinas.

Ciertamente, además de afirmar que el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE exige que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, hemos venido señalando que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» ([STC 182/1997, de 28 de octubre \[RTC 1997, 182\]](#) , F. 6), dicho de otro modo, le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente «en la medida –en función– de la capacidad económica» ([STC 194/2000, de 19 de julio \[RTC 2000, 194\]](#) , F. 8; y [AATC 381/2005, de 25 de octubre \[RTC 2005, 381 AUTO\]](#) , F. 5; [382/2005, de 25 de octubre \[RTC 2005, 382 AUTO\]](#) , F. 5; [383/2005, de 25 de octubre \[RTC 2005, 383 AUTO\]](#) , F. 5; [117/2006, de 28 de marzo \[PROV 2006, 139239\]](#) , F. 4, y [118/2006, de 28 de marzo \[PROV 2006, 139240\]](#) , F. 4; en el mismo sentido, [AATC 197/2003, de 16 de junio \[RTC 2003, 197 AUTO\]](#) , F. 3, y [212/2003, de 30 de junio \[PROV 2003, 162999\]](#) , F. 3). Pero también hemos puesto de manifiesto que la Constitución conecta el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE con el criterio de la capacidad económica «y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario» ([SSTC 182/1997, de 28 de octubre \[RTC 1997, 182\]](#) , F. 7; [137/2003, de 3 de julio \[RTC 2003, 137\]](#) , F. 6; [108/2004, de 30 de junio \[RTC 2004, 108\]](#) , F. 7, y [189/2005, de 7 de julio \[RTC 2005, 189\]](#) , F. 5); y que el principio de capacidad económica «debe inspirar el sistema tributario en su conjunto» [[STC 134/1996, de 22 de julio \(RTC 1996, 134\)](#) , F. 6 B)], que opera como «criterio inspirador del sistema tributario» [[SSTC 19/1987, de 17 de febrero \(RTC 1987, 19\)](#) , F. 3 y [193/2004, de 4 de noviembre \(RTC 2004, 193\)](#) , F. 5; [AATC 97/1993, de 22 de marzo, F. 3, y 24/2005, de 18 de enero \(RTC 2005, 24 AUTO\)](#) , F. 3; [407/2007, de 6 de noviembre \(RTC 2007, 407 AUTO\)](#) , F. 4] o «principio ordenador de dicho sistema» ([SSTC 182/1997, de 28 de octubre \[RTC 1997, 182\]](#) , F. 6, y [193/2004, de 4 de noviembre \[RTC 2004, 193\]](#) , F. 5, y [ATC 24/2005, de 18 de enero, F. 3](#)).

De la jurisprudencia expuesta se infiere claramente que, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del «sistema tributario» en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE. Éste es, como hemos tenido ocasión de afirmar varias veces, el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que «por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente –hemos señalado–, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna ... y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)» ([STC 182/1997, de 28 de octubre \[RTC 1997, 182\]](#) , F. 9; en el mismo sentido, [SSTC 134/1996, de 22 de julio \[RTC 1996, 134\]](#) , F. 6; [46/2000, de 17 de febrero \[RTC 2000, 46\]](#) , F. 6; [137/2003, de 3 de julio \[RTC 2003, 137\]](#) , F. 7; [108/2004, de 30 de junio \[RTC 2004, 108\]](#) , F. 8, y [189/2005, de 7 de julio \[RTC 2005, 189\]](#) , F. 8). Pero, claramente, no es el caso de la llamada «tasa» del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: por lo que aquí interesa, los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo «B»), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido.

La Sala pone también el acento en la excesiva cuantía de la tasa del juego para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica, cuantía que sería «superior incluso a la de los beneficios que arroja la explotación de cada una de las máquinas». Pero, ni, conforme a los propios

datos que aporta la Sala, puede afirmarse que la tasa supere en la mayoría de los casos los beneficios netos obtenidos (el propio órgano judicial sostiene, contradictoriamente, que la tasa cuestionada habría implicado la absorción «de la mayor parte de los beneficios que reportan las mayoría de las máquinas recreativas», y que dicho tributo, respecto de los beneficios netos obtenidos por Codere Barcelona, SA, Codere Lleida, SA y Codere Tarragona, SA, representaría, una vez descontados todos los gravámenes, incluida dicha tasa, un porcentaje del 88,13 por 100, el 78,53 por 100 y 75,12 por 100, respectivamente); ni, como afirma el Fiscal General del Estado, dicha afirmación se compadece con la circunstancia de que las empresas recurrentes en el proceso a quo hayan mantenido la explotación de las máquinas tipo «B» (en el propio Auto se afirma que, tras la subida espectacular de la tasa del juego, el número de máquinas en España sería de 200.000 en 1991 y de 222.767 en 1998; y según los informes de la Comisión Nacional del Juego y de la Subdirección General de Estudios y Relaciones Institucionales de la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, en los años 1999 a 2006 –ambos inclusive– el número de máquinas tipo «B» ha sido de 234.203, 241.289, 245.076, 245.324, 241.907, 243.206, 245.966 y 248.796, respectivamente); ni, en fin, en todo caso, una vez constatado que el hecho imponible es revelador de capacidad económica, la Constitución impone otro límite a la magnitud del gravamen que examinamos que el que deriva de la prohibición de confiscatoriedad establecida en el mismo art. 31.1 CE, límite que, frente a lo que se sostiene en el Auto de planteamiento de la cuestión, tampoco ha resultado quebrantado, por las razones que exponemos a continuación.

6

En síntesis, entiende la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que la tasa de juego establecida por la norma cuestionada resulta confiscatoria porque durante los ejercicios 1992 a 1998 el importe de la misma fue «desproporcionado y arbitrario, superior incluso, en algunos casos, a los beneficios obtenidos por la explotación de las máquinas tipo B». Sin embargo, con independencia de que, como hemos señalado en el fundamento jurídico precedente, esta afirmación contradice los datos que ofrece la propia Sala y los que proporciona el Ministerio del Interior, y el hecho incontrovertible de que existen personas físicas y jurídicas –entre ellas la recurrente en el proceso a quo– que siguen explotando las citadas máquinas (de acuerdo con las cifras oficiales, en 2006 el número de máquinas tipo «B» era de 248.796, y, según los datos del propio Grupo Codere, ese grupo en la actualidad cuenta en España con algo más de 13.300 unidades), conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de no confiscatoriedad que establece el art. 31.1 CE ([RCL 1978, 2836](#)) «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir», y este efecto sólo se produciría «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» [[SSTC 150/1990, de 4 de octubre \(RTC 1990, 150\)](#) , F. 9; [14/1998, de 22 de enero \(RTC 1998, 14\)](#) , F. 11 b), y [233/1999, de 16 de diciembre \(RTC 1999, 233\)](#) , F. 23]. Y, ni la Sala afirma que se haya producido este resultado, ni, claramente, conforme a los datos que se ofrecen en el propio Auto de planteamiento, puede afirmarse que haya tenido lugar.

7

Finalmente, también son notoriamente infundadas las alegadas vulneraciones de los derechos a la propiedad privada reconocido en el art. 33.1 CE ([RCL 1978, 2836](#)) y a la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado garantizado en el art. 38 CE. Por lo que se refiere a la primera de las quejas, fundamentada la vulneración del derecho de propiedad en el carácter confiscatorio de la tasa del juego –lo que, se afirma, habría obligado al «cierre de las empresas que lo explotan»–, debemos concluir, como señala el Fiscal General del Estado, en que, una vez rechazado que se haya producido dicho resultado confiscatorio, y a ello se reduce la planteada vulneración del art. 33.1 CE, cae por su propio peso esa vulneración que se denuncia.

No mejor suerte, aunque sí más detenido análisis, debe correr la alegada infracción del art. 38 CE que, a juicio de la Sala que plantea la cuestión, tendría lugar porque no queda garantizado que las distintas empresas que operan en el sector del juego ejerzan su actividad «en condiciones de igualdad», dado que se ha primado a las entidades de naturaleza pública –el ONLAE y la ONCE–

con privilegios fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en detrimento de las del sector privado, «a las que se impone una tributación que puede resultar abusiva».

Conviene recordar que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el art. 38 CE, directamente conectado con los arts. 128 y 131 CE [[SSTC 37/1981, de 16 de noviembre \(RTC 1981, 37\)](#) , F. 2; [111/1983, de 2 de diciembre \(RTC 1983, 111\)](#) , F. 10; [225/1993, de 8 de julio \(RTC 1993, 225\)](#) , F. 3 b), y [96/2002, de 25 de abril \(RTC 2002, 96\)](#) , F. 11], al garantizar la «libertad de empresa en el marco de la economía de mercado», no reconoce «el derecho a acometer cualquier empresa, sino sólo el de iniciar y sostener en libertad la actividad empresarial, cuyo ejercicio está disciplinado por normas de muy distinto orden» [[STC 83/1984 \(RTC 1984, 83\)](#) , F. 3; reiteran esta doctrina las [SSTC 84/1993, de 8 de marzo \(RTC 1993, 84\)](#) , F. 2 b); [225/1993, de 8 de julio \(RTC 1993, 225\)](#) , F. 3 b); [96/2002, de 25 de abril \(RTC 2002, 96\)](#) , F. 11; y [112/2006, de 5 de abril \(RTC 2006, 112\)](#) , F. 8], lo que entraña «en el marco de una economía de mercado, donde este derecho opera como garantía institucional, el reconocimiento a los particulares de una libertad de decisión no sólo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado» [SSTC 225/1993, de 8 de julio, F. 3 b), y 112/2006, de 5 de abril, F. 8]. Y aunque «no cuesta admitir que sería incompatible con tal garantía constitucional la genérica y absoluta exclusión legal de tal libertad empresarial –movida por la búsqueda del beneficio– en todo un determinado ámbito de la actividad económica, de no venir dada tal exclusión por lo dispuesto en el segundo inciso del art. 128.2 CE o en atención a la previa caracterización como ilícito del tráfico o actividad en cuestión» (STC 84/1993, de 8 de marzo, F. 2), es evidente que la norma cuestionada no hace tal cosa, dado que en modo alguno viene a impedir que las personas físicas o las entidades mercantiles se dediquen a la explotación de máquinas recreativas tipo «B» –como demuestra, debemos repetir otra vez, la existencia de numerosas empresas que, como la recurrente en el proceso a quo, en todas las Comunidades Autónomas, sin excepción, explotan dichas máquinas, que, según las cifras ofrecidas por el Ministerio del Interior, han pasado de ser 234.203 en 1999 a 248.796 en 2006–, sino que se limita a gravar tales actividades, no sólo con un objetivo puramente recaudatorio, sino también como medio para conseguir fines extrafiscales respetuosos con la Constitución.

Ciertamente, hemos afirmado que la libertad de empresa «exige que las distintas empresas de un mismo sector se hallen sometidas al mismo género de limitaciones básicas en todo el territorio nacional, pues dicha libertad ... sólo existe en una economía de mercado que resulta incompatible con posiciones jurídicas básicamente distintas de los diversos operadores» ([STC 109/2003, de 5 de junio \[RTC 2003, 109\]](#) , F. 8). Y también hemos afirmado que «[n]o puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas» ([STC 96/2002, de 25 de abril \[RTC 2002, 96\]](#) , F. 12). Sin embargo, como hemos señalado en el fundamento jurídico 3, ni puede equipararse el concreto sector de las máquinas recreativas tipo «B» con la lotería (en cualquiera de sus modalidades) o el llamado cupón pro-ciegos, ni, de todos modos, carece de explicación racional que los premios de los juegos organizados por el ONLAE o la ONCE estén exentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dado que se trata de modalidades de juego muy distintas por razón del titular de la explotación (el Estado y una corporación de derecho público, respectivamente) y la finalidad que persiguen (la obtención de recursos para la hacienda pública y la protección e integración de un concreto colectivo social).

8

En consecuencia, y tras el examen de las razones aducidas en el Auto, cabe concluir que esta cuestión de inconstitucionalidad resulta notoriamente infundada, en los términos del art. 37.1 [LOTIC \(RCL 1979, 2383\)](#) .

Por lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8638-2006, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Publíquese este Auto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a veintiséis de febrero de dos mil ocho.

Voto particular disidente

Que formulan los Magistrados don Ramón Rodríguez Arribas y don Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere el Magistrado don Eugeni Gay Montalvo, al Auto de inadmisión dictado por el Pleno en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8638-2006

Compartiendo plenamente los demás razonamientos del Auto, con el mayor respeto a la opinión de la mayoría de los Magistrados formulamos nuestra discrepancia con la argumentación contenida en el fundamento jurídico 5 a propósito del alcance del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) y, por este motivo, con la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, por las razones que expresamos en la deliberación y que ahora brevemente reiteramos.

El fundamento jurídico del que disintimos comienza reconociendo sin reservas que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de capacidad económica obliga al legislador a modular la carga de cada contribuyente «en la medida –en función– de la capacidad económica» (por todas, [STC 194/2000 \[RTC 2000, 194\]](#), F. 8). Sin embargo, llega a la conclusión de que la tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» no vulnera el citado principio porque éste no resulta predicable de cada tributo en particular, sino únicamente del «sistema tributario» en su conjunto, lo que, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, permite así afirmar que sólo cabe exigir que la carga tributaria se module en la medida de la capacidad económica en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resultan determinantes en la concreción del deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, como sería el caso, señaladamente, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero no de la llamada tasa sobre el juego.

Pero, además de que esa traslación mimética de nuestra doctrina sobre el Decreto-Ley merecería una mayor explicación que la que ofrece el fundamento jurídico 5 del Auto, no tenemos nada claro que la afirmación de que el principio de capacidad económica sólo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto pueda fundamentarse sólidamente en la jurisprudencia de este Tribunal. A este respecto, en primer lugar, queremos recordar que, como subraya el propio Auto, hemos declarado que el principio de capacidad económica impide al legislador establecer tributos –con independencia de «la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal» ([STC 193/2004 \[RTC 2004, 193\]](#), F. 5)– cuyo presupuesto de hecho o hecho imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial.

En segundo lugar, nos interesa también señalar que el examen de las [SSTC 182/1997 \(RTC 1997, 182\)](#) (F. 7), [137/2003 \(RTC 2003, 137\)](#) (F. 6), [108/2004 \(RTC 2004, 108\)](#) (F. 7) y [189/2005 \(F. 5\)](#), todas ellas citadas en el Auto, revela que lo que hemos afirmado en realidad en dichos pronunciamientos no es que el art. 31.1 CE conecta el principio de capacidad económica sólo con el sistema tributario, sino que dicho precepto relaciona el deber de contribuir –no el citado principio de justicia tributaria– «no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario». De hecho, la mera lectura del art. 31.1 CE permite mantener que mientras que éste vincula claramente los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad con el sistema tributario («Todos contribuirán ... mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»), parece reclamar la

aplicación del principio de capacidad económica para todos los supuestos de contribución obligatoria al sostenimiento de los gastos públicos («Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», comienza afirmando el precepto), instrumentos coactivos de financiación de los gastos públicos entre los que, indudablemente, se encuentran los tributos.

En fin, en tercer lugar, aunque es cierto que, como también se recoge en el fundamento jurídico 5 del Auto, hemos calificado en varias ocasiones al principio de capacidad económica como «criterio inspirador del sistema tributario» (por todas, STC 193/2004, de 4 de noviembre, F. 5) o, en el mismo sentido, hemos afirmado que «debe inspirar el sistema tributario en su conjunto» ([STC 134/1996, de 22 de julio \[RTC 1996, 134 \]](#), F. 6), desde luego, nunca hemos colegido de dicha afirmación que la obligación del legislador de cuantificar el gravamen en función de la riqueza del contribuyente se limite exclusivamente a los tributos con mayor peso específico en el conjunto del sistema. Todo lo contrario, un análisis de nuestra jurisprudencia permite concluir que la declaración de que el principio de capacidad económica inspira el sistema tributario, más que limitar la eficacia o alcance de dicho principio, ha permitido ampliar su ámbito de aplicación a recursos que no tienen naturaleza estrictamente tributaria, como es el caso de las sanciones por infracciones tributarias. Así, en la [STC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76 \)](#), afirmábamos que en el art. 31.1 CE no se dice que la eficacia de los principios de capacidad económica y de progresividad «quede reducida al momento de ordenar el ingreso público», sino que más bien «debe afirmarse que, desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones» [F. 6 b)].

En suma, consideramos que no se encuentran en los pronunciamientos de este Tribunal afirmaciones que permitan mantener –al menos, sin ninguna explicación o argumentación adicional, que echamos en falta en el Auto del que respetuosamente discrepamos– que la exigencia de que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible sólo resulte aplicable en los tributos que tienen, desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo, un mayor protagonismo en el conjunto de nuestro sistema tributario.

Desde luego, lo que acabamos de señalar no nos conduce a concluir que cualquier tributo cuya cuantía determine la Ley sin tener en cuenta la magnitud de la riqueza expresada en cada hecho imponible vulnere el principio de capacidad económica. Debiendo constituir, como hemos señalado, en todo caso, el presupuesto de hecho del tributo una manifestación de riqueza, consideramos que la exigencia concreta de que se cuantifique el gravamen atendiendo a la intensidad de la capacidad económica que revela el hecho imponible puede ser susceptible de matizaciones o incluso excepciones en función, no sólo de la naturaleza del tributo, sino también de las circunstancias concurrentes. En este sentido, consideramos más acorde con la definición del principio de capacidad económica como «criterio ordenador» del sistema tributario (por todas, STC 193/2004, de 4 de noviembre, F. 5) y con el papel central –aunque no único– que le venimos otorgando en la configuración de la justicia del sistema tributario (entre muchas otras, [SSTC 27/1981 \[RTC 1981, 27 \]](#), F. 4; [76/1990 \[RTC 1990, 76 \]](#), F. 3; [221/1992 \[RTC 1992, 221 \]](#), F. 4; [96/2002 \[RTC 2002, 96 \]](#), F. 7), mantener que dicho principio de justicia material reclama que la Ley establezca el gravamen en función de la riqueza siempre que la naturaleza, estructura y hecho imponible del tributo –en definitiva, la manifestación de riqueza que se pretende gravar– lo permitan y no exista ninguna circunstancia que lo impida u obstaculice gravemente; exigencia constitucional que, naturalmente, no resulta incompatible con la existencia de supuestos en los que, para facilitar la labor de la Administración tributaria, la norma permita opcionalmente –y el sujeto pasivo acepte– acogerse a un sistema de estimación objetiva (como sucede en el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas o en el del IVA).

Así, aunque, desde luego, estamos convencidos de que se ajustaría más al principio de capacidad económica como criterio inspirador del sistema tributario que todas las tasas se cuantificaran en función de la capacidad económica, dada la naturaleza y estructura de esta clase de tributos, estimamos que no vulnera el art. 31.1 CE la circunstancia de que, en la actualidad, en algunas tasas, la Ley fije la misma cuota tributaria con independencia de que la magnitud de la riqueza que manifiesta en cada caso el hecho imponible pueda ser diferente. Esta matización para las tasas del

principio de capacidad económica como criterio –que no fundamento– de la imposición es, seguramente, la que se quiere poner de manifiesto en la [STC 296/1994, de 10 de noviembre \(RTC 1994, 296\)](#) , cuando se afirma que mientras que «el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración pública», de manera que no existe inconveniente en que «el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración», «el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo», razón por la cual «el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota» (F. 4).

Sin embargo, tenemos serias dudas de que en la llamada tasa que grava las máquinas recreativas tipo «B» quepa excepcionar o matizar la aplicación del criterio en virtud del cual la contribución debe hacerse en función de la capacidad económica, por la sencilla razón de que, tal y como expresa el propio Auto del que discrepamos en su fundamento jurídico 5 y ha subrayado este Tribunal en ocasiones anteriores, la que la Ley califica como «tasa» es en realidad un auténtico impuesto que grava los rendimientos «o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas», 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 expresivas de capacidad económica» ([SSTC 296/1994, de 10 de noviembre \[RTC 1994, 296\]](#) , F. 4; en el mismo sentido, [STC 204/2002, de 31 de octubre \[RTC 2002, 204\]](#) , F. 3).

Como hemos sugerido más arriba, en virtud de lo que en Alemania se conoce como «principio de practicabilidad» (Prinzip der Praktikabilität), consideramos que cabría dispensar la exigencia constitucional de que un verdadero impuesto como el que enjuiciamos se cuantifique en atención a la magnitud de la capacidad económica expresada en el hecho imponible, si existiera alguna circunstancia que lo impidiera u obstaculizara gravemente. En particular, creemos que no resultaría problemático entender que la fijación en la Ley de una cuota única para todas las máquinas recreativas del mismo tipo no vulneraría el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE si, como señala el Fiscal General del Estado, no existieran medios técnicos para conocer el rendimiento obtenido con cada máquina. Pero es sabido que desde la [Orden del Ministerio del Interior de 8 de junio de 1989 \(RCL 1989, 1380\)](#) (BOE núm. 150, de 24 de junio de 1989), todas las máquinas recreativas deben incorporar contadores de monedas precintados que ofrecen, entre otros, los datos sobre el número de monedas jugadas, el número de monedas retornadas y la recaudación bruta obtenida por cada máquina, de manera que desde la vigencia de dicha norma no parece existir ninguna justificación razonable para que, en un tributo que –repetimos– grava el rendimiento obtenido con la actividad empresarial del juego, se establezca el mismo gravamen, prescindiendo de la verdadera –y perfectamente cognoscible– capacidad económica (a la misma conclusión ha llegado el BVerfG en el Auto 1 BvR 624/00, de 3 de mayo de 2001).

Para concluir, como también hemos apuntado, tampoco encontraríamos reparos desde la perspectiva del principio de capacidad económica si la Ley estableciera para todas las máquinas recreativas tipo «B» una cuota única determinada en función de los rendimientos previsibles que podría generar su explotación con carácter opcional; pero el cuestionado artículo tercero, apartado cuarto, núm. dos, letra a), del [Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero \(RCL 1977, 476\)](#) , en todas sus redacciones, no ha hecho eso, sino que ha establecido como único y preceptivo este sistema de estimación objetiva del gravamen.

Todas las razones expuestas permiten llegar, a nuestro juicio, a la conclusión de que el problema acerca de si la capacidad económica ha de operar en todos los tributos, o sí, al menos, en qué tributos y circunstancias la Constitución reclama que la Ley establezca el gravamen de acuerdo con la capacidad económica expresada en el hecho imponible no está definitivamente resuelto en nuestra jurisprudencia, como tampoco lo está el que en un impuesto como éste, en el que el propio poder público exige la instalación de un mecanismo de control para verificar la real capacidad económica (lo que cada máquina de juego produce), pueda el legislador dejar de tener en cuenta, absolutamente, dicha capacidad a la hora de establecer la carga tributaria.

Por estas razones consideramos que la cuestión, en este punto (ya hemos dicho que respecto de los demás estamos de acuerdo con el Auto), no cabía entenderla «notoriamente infundada» y, en

consecuencia, debía de haberse admitido, ya que su entidad y, sobre todo, su carácter problemático exigían su resolución mediante sentencia.

En tal sentido emitimos el presente Voto particular disidente.

Madrid, a veintiséis de febrero de dos mil ocho.—Ramón Rodríguez Arribas.—Manuel Aragón Reyes.—Eugeni Gay Montalvo.—Firmado y rubricado.