

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0760-19
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	04/04/2019
NORMATIVA	Ley 13/2011, art. 48
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El apartado 2 del artículo 48.7 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo de 2011) establece unos tipos de gravamen relativos a las operadoras con residencia fiscal en sus territorios y realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla bonificados en un 50 por ciento en diversos hechos imposables del impuesto, con el fin de incrementar las oportunidades que Ceuta y Melilla ofrecen a las operadoras de juego para realizar sus actividades en el marco legal actual.</p> <p>En consonancia con lo anterior, la consultante ha trasladado sus domicilios fiscal y social a la ciudad autónoma de Melilla, si bien, le surgen dudas relativas a la interpretación de la expresión "realmente radicada", terminología que no encuentra ilación con otras en el ámbito tributario actual. A este respecto, ha ubicado además en Melilla a una mayoría significativa de su personal en dichas instalaciones. En concreto: La mayor parte de su plantilla está asignada al centro de trabajo de la ciudad autónoma de Melilla desempeñando sus funciones desde ese territorio. Además, en términos cuantitativos, el coste del personal asignado a las instalaciones de Melilla supone más de la mitad del coste de personal de la Compañía. Por último, señala la consultante que, como ejemplo de la real radicación de la empresa en Melilla, la totalidad de los ingresos obtenidos en Melilla no requerirán para su obtención, en ningún caso, de servicios intragrupo prestados desde fuera de la citada Ciudad Autónoma que alcancen siquiera la mitad de aquellos ingresos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Primera: Si la interpretación que la consultante está haciendo de la expresión "realmente radicada" sería correcta atendiendo a su presencia efectiva gracias a un local a su disposición en Melilla, el personal asignado a dicho centro de trabajo que representa mayor parte de su plantilla total, y en concreto:</p> <p>(i) Si se adapta a la definición de "realmente radicada" el hecho de que la Compañía establezca y fije en la ciudad autónoma de Melilla a más del 50 por ciento de su plantilla en un local de su propiedad o alquilado, siendo además el coste de dicho personal localizado en Melilla superior al 50 por ciento del coste de personal total.</p> <p>(ii) Si se debe tener en cuenta, a la hora de valorar la real radicación en Melilla, el hecho de que, para la obtención de los ingresos en la citada Ciudad, los gastos facturados por servicios intragrupo prestados desde fuera de la misma no superen el 50 por ciento de los referidos ingresos.</p> <p>Segunda: Confirmación de que la consultante reúne los requisitos necesarios para beneficiarse de los tipos reducidos contemplados en el apartado 7.2 del artículo 48 LRJ.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>I. Introducción.</p> <p>El artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo de 2011) –LRJ–, que regula el Impuesto sobre actividades de juego, dispone en su apartado 7 lo siguiente:</p> <p>«7. Tipo de gravamen.</p> <p>1. Los tipos aplicables serán:</p> <p>[...]</p> <p>2. Los tipos relativos a las operadoras con residencia fiscal en sus territorios y realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla serán:</p>

1.º Apuestas deportivas del Estado, sujetas a las obligaciones derivadas del Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la distribución de la recaudación y premios de las apuestas deportivas del Estado: 22 por ciento sobre la base imponible de la letra a) del apartado 6 de este artículo.

2.º Apuestas deportivas mutuas, de contrapartida y cruzadas; apuestas hípcas mutuas y de contrapartida; otras apuestas mutuas, de contrapartida y cruzadas: 10 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del apartado 6 de este artículo.

3.º Rifas: 10 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del apartado 6 de este artículo, salvo las declaradas de utilidad pública o benéfica que tributarán al 2,5 por ciento de la misma base imponible.

4.º Concursos y otros juegos: 10 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del apartado 6 de este artículo.

5.º Combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales: 5 por ciento sobre la base imponible determinada para las mismas en el apartado 6 de este artículo.

[...].».

Salvo en el caso de las apuestas deportivas del Estado reguladas en el número 1º del subapartado 2, los tipos de gravamen aplicables a las operadoras con residencia fiscal y realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de **Ceuta** o de Melilla suponen una bonificación del 50 por ciento respecto de los tipos de gravamen generales regulados en el subapartado 1 del apartado 7 del artículo 48 de la LRJ. La aplicación de estos tipos reducidos o bonificados requiere la concurrencia de dos requisitos:

Que la operadora tenga su residencia fiscal en las Ciudades Autónomas de **Ceuta** o de Melilla.

Que la operadora esté realmente radicada en el territorio de las Ciudades Autónomas de **Ceuta** o de Melilla.

De los dos requisitos anteriores, el primero –la residencia fiscal de la operadora– es un requisito formal, de derecho, y se entenderá cumplido si conforme a las reglas tributarias que determinan la residencia fiscal, la operadora tiene su residencia fiscal en **Ceuta** o Melilla. Sin embargo, el segundo requisito –la radicación real de la operadora– es de carácter material o fáctico, una cuestión de hecho, que, como tal, deberá ser apreciada en cada caso concreto por la Administración gestora. No obstante, resulta razonable establecer unas pautas sobre qué condiciones deben darse para considerar que una operadora está realmente radicada en **Ceuta** o Melilla, cuestión sobre la que la LRJ ni ha concretado los requisitos ni ha remitido su establecimiento a un posterior desarrollo reglamentario.

En el ámbito tributario, son varias las leyes (artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –BOE de 28 de noviembre de 2014– o artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio económica –BOE de 29 de noviembre de 2006– entre otras) que han establecido el concepto de actividad económica, entendiendo por tal «la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Conforme a este concepto, una actividad económica se caracteriza por la concurrencia de dos tipos de medios o recursos, los medios personales, esto es, los recursos humanos, y los medios de producción, es decir, los recursos materiales. En consecuencia, parece razonable analizar tales medios separadamente para determinar cómo se deben valorar y, en función de su ubicación, cuándo debe entenderse que una operadora se encuentra realmente radicada en **Ceuta** o Melilla. A continuación, se analizan ambos tipos de medios, si bien, con carácter previo, cabe formular dos consideraciones:

La primera es advertir que, dado el propósito de la medida (refuerzo de la estructura productiva, económica y social de **Ceuta** y Melilla y por tanto de su integridad y cohesión territorial), los criterios a adoptar deben reflejar una localización de medios en **Ceuta** o Melilla que permita entender de manera suficiente que esa radicación real existe, y que por tanto los mencionados territorios se benefician de ella.

La segunda es que debe tenerse en cuenta que el juego online es un negocio de flujos monetarios en un contexto de comercio electrónico, ofrecido por los operadores simultáneamente en una multitud de jurisdicciones territoriales (que lo sujetan cada una a la correspondiente licencia) y en ocasiones como complemento a la dimensión presencial de negocio. La organización de su estructura operativa permite una gran flexibilidad en cuanto a localización, sinergias entre otras áreas de actividad de la empresa o de su grupo empresarial, y externalizaciones de “inputs” productivos hacia terceros proveedores.

II. Los medios personales o recursos humanos.

Los medios personales o recursos humanos pueden estimarse desde dos puntos de vista, el cuantitativo y el cualitativo, es decir, teniendo en cuenta el número de personas o teniendo en cuenta su calidad desde el punto de vista laboral, o sea su importancia funcional en el desarrollo de la actividad empresarial.

1. Cantidad de medios personales.

El primer criterio a considerar es el del número de trabajadores de la operadora dedicados a la actividad de juego online, para determinar qué porcentaje de ellos están domiciliados en **Ceuta** o Melilla. Se considera imprescindible la exigencia de un criterio que refleje los medios de naturaleza personal y que permita comprobar que los medios efectivamente radicados resultan suficientemente proporcionados a la importancia real de la actividad online de ámbito estatal de la empresa sobre el conjunto de su actividad de juego.

En este sentido, parece razonable considerar que para entender que los medios personales se radican efectivamente en **Ceuta** o Melilla, deberían estar adscritos a dichos territorios más de la mitad de la plantilla, esto es, como mínimo, más del 50 por ciento de los medios personales de la operadora. A este respecto, se entiende que deben quedar incluidos en este cómputo todos aquellos trabajadores, con contrato de trabajo en la unidad y que perciban una remuneración en forma de sueldo, salario, comisión, gratificación, o en especie (deben incluirse todas las personas cuyos pagos se registran en el epígrafe "Costes de personal" en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa).

Ahora bien, debe tenerse en cuenta la naturaleza en tiempo real de la actividad de juego online, y que, por razones de seguridad y calidad del servicio este tipo de infraestructuras suelen replicarse en distintas ubicaciones físicas (cuando no estar crecientemente alojadas en la "nube") y en consecuencia no constituye un criterio idóneo per se para atender a la radicación real de las empresas en **Ceuta** o Melilla si se utiliza como criterio único. Por ello, este criterio cuantitativo debe complementarse con otro cualitativo.

2. Calidad de los medios personales.

La utilización exclusiva del número de trabajadores para ponderar la proporción de los radicados en **Ceuta** o Melilla respecto del total puede llevar a resultados no deseados por injustos, pues si únicamente se tiene en cuenta ese criterio, serían tratadas de igual manera todas las operadoras con independencia de que tuvieran o no estructuras productivas correspondientes a salarios relativamente más bajos, con un consiguiente menor efecto potencial sobre las economías de dichos territorios. De este modo, podría resultar fácil localizar, a coste relativamente bajo, a personal que no resulte esencial para su estructura productiva o que incluso no estuviese verdaderamente integrado en la misma, con la perspectiva de obtener ventajas fiscales beneficiosas en el Impuesto sobre Actividades de Juego (IAJ), pero sin cumplir el objetivo fundamental de atraer la suficiente estructura productiva, de riqueza y de creación de actividad económica, de base cualitativa razonable, a dichos territorios.

Para evitar este inconveniente, que podría producir una distorsión en el ámbito del juego online, resulta conveniente complementar el requisito relativo al número de trabajadores localizados en **Ceuta** o Melilla con otro vinculado al volumen de costes de personal.

En este sentido parece razonable considerar como un segundo requisito, acumulado al anterior, que, para entender que los medios personales se radican efectivamente en **Ceuta** o Melilla, los costes de personal asociados a los empleados adscritos a dicho territorio deben suponer, como mínimo, más de la mitad del gasto de los medios humanos, es decir, más del 50 por ciento de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial). A este respecto, debería tenerse en cuenta todo el personal con contrato de trabajo en la unidad y que perciban una remuneración cualquiera que sea la forma que ésta adopte, ya sea en metálico o en especie, e incluyendo las cotizaciones sociales del empresario.

III. Los medios materiales: coste de los servicios recibidos.

Los criterios anteriores aseguran que una parte sustancial de la operadora, considerada en términos de personal y de masa salarial, se sitúa en los territorios de **Ceuta** o Melilla. Sin embargo, la naturaleza de este tipo de empresas –en términos generales poco intensivas en capital humano directo–, y con esquemas organizativos muchas veces complejos –pertenencia a grupos empresariales, e importantes volúmenes de facturación intragrupo y subcontratación–, conducen a que la definición de la actividad esencial de aquellas pueda no quedar calificada correctamente con la única inclusión de los criterios de tipo personal ya descritos.

El hecho de que los anteriores criterios no se sujeten a ningún parámetro relacionado con la situación económica de la empresa, implica que, de no incluirse ningún criterio adicional, una estrategia empresarial de grupo podría pasar por la reducción del personal directamente empleado por la operadora online (con la consiguiente minoración en la partida de gastos salariales), de tal manera que con el traslado de muy pocos efectivos se obtuviera la consideración de empresa realmente radicada en los territorios de **Ceuta** o Melilla, sin ser un reflejo de la realidad empresarial de la operadora.

Ello aconseja la incorporación de algún otro criterio que asegure que, más allá del volumen en número y masa salarial de personal empleado y acumulativamente con respecto a estos criterios, una parte sustancial de la operadora se encuentra efectivamente radicada en dichos territorios; y que esta parte es representativa de la realidad económico financiera de aquella. De lo contrario, podrían desvirtuarse los objetivos para los cuales fue planteada la medida fiscal.

A este respecto, un criterio podría ser la proporción de los servicios prestados por empresas del grupo (servicios intragrupo) desde fuera de los territorios en relación con los ingresos de la operadora. En concreto, este es el criterio propuesto por la entidad consultante. Sin embargo, tal criterio debe desecharse, pues no se acierta a ver la vinculación directa entre el total de los ingresos obtenidos por la operadora online y los servicios realmente prestados por otras empresas del grupo, pudiendo no ser consecuencia directa unos de los otros, sino derivarse de múltiples factores ajenos a esta participación de las empresas del grupo. Por ello, la determinación de que los servicios recibidos por la operadora online no pueden superar el 50 por ciento de sus ingresos no reflejaría la situación real de la empresa y, consecuentemente con ello, se desvirtuaría el concepto de radicación real efectiva.

Por lo expuesto, parece más apropiado considerar como variable sobre la que ha de erigirse este criterio no los ingresos, sino los costes de la operadora de juego online, considerados en su conjunto y no únicamente los imputables a esos territorios. Una proporción muy elevada de servicios intragrupo significaría que la operadora no estaría realmente radicada en **Ceuta** o Melilla, sino que en estos territorios actuaría como simple repetidora de las actividades realizadas por empresas del grupo fuera de ellos. Por otra parte, a diferencia de la variable ingresos, la vinculación del volumen de servicios provenientes de empresas del grupo a los costes de la operadora online presenta una mayor idoneidad a la hora de determinar la real radicación de una empresa en los territorios objeto de la bonificación por diferentes razones: En primer lugar, la mayor estabilidad de la estructura de costes frente a la de los ingresos, dada la naturaleza de muchos de ellos de carácter fijo, lo que dota a este criterio de una mayor previsibilidad y una menor variabilidad a la hora de realizar un control de la radicación efectiva de la operadora. Además, el hecho de comparar una parte de los costes (los servicios proporcionados por empresas del mismo grupo) con la totalidad de ellos permite que la proporción se establezca entre conceptos y realidades más homogéneas.

En definitiva, se considera más apropiado el criterio de la vinculación a los costes a la alternativa de cálculo sobre ingresos por los siguientes motivos:

Su cómputo y control posterior por parte de las autoridades competentes es más sencillo y homogéneo.

Resulta un criterio con una mayor estabilidad y predictibilidad para las operadoras, así como más fiel a la realidad económica de la empresa.

Como consecuencia de lo anterior, el cumplimiento de que la parte de la operadora radicada en **Ceuta** o Melilla sea representativa de la operativa de la empresa queda más fuertemente garantizado.

En cuanto al umbral de prestaciones máximas que puede recibir la operadora por parte de otras empresas del grupo, de modo análogo a los anteriores criterios parece razonable establecer que el límite ha de situarse en el 50 por ciento del total de los costes de la operadora, y ello con independencia de la radicación de las demás empresas del grupo.

IV. Aplicación de los criterios expuestos a la consultante.

Como síntesis de lo expuesto en los epígrafes anteriores, cabe concluir que la consideración de operadora realmente radicada en las Ciudades Autónomas de **Ceuta** o de Melilla exigiría la concurrencia de los siguientes requisitos:

Que más del 50 por ciento de los medios personales de la operadora, es decir, de su plantilla, estén adscritos a su sede en **Ceuta** o Melilla y tengan allí su residencia habitual.

Que más del 50 por ciento de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial) corresponda a los empleados adscritos a su sede en **Ceuta** o Melilla y tengan allí su residencia habitual.

Que el conjunto de servicios recibidos por la operadora de otras empresas del grupo (servicios intragrupo) no supere el 50 por ciento del total de los costes de la operadora, y ello con independencia de la radicación de las demás empresas del grupo.

En cuanto a las concretas cuestiones planteadas por la entidad consultante deben ser contestadas del siguiente modo:

Primera: Si es correcto considerar operadora "realmente radicada" en Melilla a la que tenga su presencia efectiva en dicha ciudad con un local a su disposición, que haya asignado a dicho centro de trabajo personal que representa la mayor parte de su plantilla total (con más del 50 por ciento de su plantilla, cuyo coste supone más del 50 por ciento del coste de personal total) y teniendo en cuenta que para la obtención de los ingresos en la citada ciudad, los gastos

facturados por servicios intragrupo prestados desde fuera de la misma no superarán el 50 por ciento de los referidos ingresos.

Conforme a los requisitos expuestos en la introducción de este epígrafe, la operadora consultante dice cumplir los dos primeros requisitos exigidos, es decir, los correspondientes a los medios personales. Sin embargo, no aporta información respecto del tercero, referente a la proporción de los costes por servicios recibidos de empresas del grupo sobre los costes totales de la operadora, ya que la proporción que propone la consultante es entre gastos intragrupo e ingresos totales de la operadora, fórmula que, como se explica en el epígrafe anterior no se ha considerado idónea para determinar la radicación real de una operadora en **Ceuta** o Melilla.

Segunda: Confirmación de que la consultante reúne los requisitos necesarios para beneficiarse de los tipos reducidos regulados en el apartado 7.2 del artículo 48 LRJ.

Como se ha indicado en el primer epígrafe, la aplicación de los tipos de gravamen reducidos regulados en el apartado 7.2 del artículo 48 de la LRJ exige la concurrencia de dos requisitos. El primero, de carácter formal –la residencia fiscal de la operadora en **Ceuta** o Melilla– y el segundo, de carácter material o fáctico –la radicación real de la operadora en alguna de estas dos ciudades–. Pues bien, el primero sí parece cumplirse, dado que la consultante manifiesta que tiene su residencia fiscal en Melilla. Sin embargo, el segundo constituye una cuestión de hecho que, como tal, no puede ser confirmada por este Centro Directivo, sino que deberá ser comprobado por la Administración gestora, para determinar si se cumplen o no los requisitos expuestos. A este respecto, sí cabe afirmar que, si efectivamente se cumplen los requisitos señalados, este Centro Directivo consideraría que la operadora está realmente radicada en Melilla.

CONCLUSIONES:

Primera: La consideración de operadoras realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de **Ceuta** y Melilla a la que se refiere el artículo 48.7.2 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, constituye una cuestión de hecho, que, como tal, deberá ser apreciada en cada caso concreto por la Administración gestora. No obstante, este Centro Directivo considerara razonable entender que una operadora está realmente radicada en **Ceuta** o Melilla si cumple los siguientes requisitos:

- Que más del 50 por ciento de los medios personales de la operadora, es decir, de su plantilla, estén adscritos a su sede en **Ceuta** o Melilla y tengan allí su residencia habitual.
- Que más del 50 por ciento de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial) corresponda a los empleados adscritos a su sede en **Ceuta** o Melilla y tengan allí su residencia habitual.
- Que el conjunto de servicios recibidos por la operadora de otras empresas del grupo (servicios intragrupo) no supere el 50 por ciento del total de los costes de la operadora, y ello con independencia de la radicación de las demás empresas del grupo.

Segunda: Este Centro Directivo no puede confirmar si la entidad consultante reúne o no los requisitos necesarios para beneficiarse de los tipos de gravamen reducidos regulados en el apartado 7.2 del artículo 48 de la LRJ, por tratarse de una cuestión de hecho, que, como tal, deberá ser apreciada en cada caso concreto por la Administración gestora.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.