



Roj: **STSJ CLM 872/2018 - ECLI:ES:TSJCLM:2018:872**

Id Cendoj: **02003330022018100215**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Albacete**

Sección: **2**

Fecha: **15/03/2018**

Nº de Recurso: **11/2016**

Nº de Resolución: **90/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONSTANTINO MERINO GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla-La Mancha, 25-05-2016,
STSJ CLM 872/2018**

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00090/2018

Recurso núm. 11 de 2016

Ciudad Real

S E N T E N C I A N º 90

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Ricardo Estévez Goytre

D. Constantino Merino González

En Albacete, a quince de marzo de dos mil dieciocho.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número **11/16** el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de **D. Luis Francisco**, representado por la Procuradora Sra. Almansa Nueda y dirigido por el Letrado D. Jorge **Medialdea** Cuevas, contra el **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA**, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre **TRIBUTOS** siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Constantino Merino González.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Por la representación procesal de la actora se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por TEAR de Castilla-La Mancha de fecha 25/05/2016 que acuerda desestimar las reclamaciones número NUM000 y NUM001 interpuestas por don Luis Francisco .

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma. En concreto, solicita la anulación de la resolución impugnada por ser contrarias a derecho y, con carácter subsidiario, se anulen al haber cometido errores aritméticos o interpretativo, al no haber deducido las pérdidas habidas, con las mismas consecuencias, todo ello por vulnerar igualmente el principio de capacidad económica.

SEGUNDO.- Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

TERCERO.- Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo , en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso contencioso se interpone frente a Resolución dictada por TEAR de Castilla-La Mancha de fecha 25/05/2016 que acuerda desestimar las reclamaciones número NUM000 y NUM001 interpuestas por don Luis Francisco .

La resolución impugnada explica que se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2009, teniendo dichas actuaciones carácter parcial, limitado a comprobar las ganancias patrimoniales derivadas del juego, incoándose en fecha 27/02/2015 acta de disconformidad, A 02 número NUM002 , girándose propuesta de liquidación de la que resultó una deuda a ingresar de 58.212,33 €, de los que 47.160,08 € corresponden a cuota y 11.052,25 € a intereses de demora.

También que tras el trámite correspondiente se dicta acuerdo de liquidación en fecha 04/05/2015, confirmando la propuesta pero recalculando los intereses de demora ascendiendo el importe total liquidado a 58.483,66 € de los que 47.160,08 € corresponden a cuota y 11.223,58 € a intereses de demora. Frente a esa liquidación se plantea la primera de las reclamaciones.

Se detalla igualmente en la resolución impugnada que se dictó resolución sancionadora al entender que los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones inspectoras eran constitutivos de infracción tributaria calificada como grave al ser la base de la sanción superior a 3000 € y concurrir ocultación, tipificada en el artículo 191.1 de la ley 58/2003 . La sanción impuesta ascendió a 35.370,06 €, en virtud de acuerdo sancionador con clave A 1360015026000136. Frente ese acuerdo sancionador se interpone la segunda reclamación económico administrativa.

SEGUNDO .- La parte recurrente, en la demanda, viene a reproducir las alegaciones ya expuestas en vía administrativa, manteniendo, en primer lugar, que procede la anulación de la liquidación y de la sanción "al no respetar la interpretación dada del artículo 33 .5 D de la ley 35/2006 por la Agencia Tributaria el principio constitucional de capacidad económica, siendo la carga impositiva del citado acuerdo, sin computar intereses, superior al 95% de las ganancias netas ".

Expone que en el año 2009, el citado precepto de la ley 35/2006 establecía la imposibilidad de computar las pérdidas debidas en el juego, y que ello era un error y claramente inconstitucional y por eso se modifica la norma a través de la ley 16/2012, en cuyo preámbulo se alude a que se aclara el régimen fiscal del resto de juegos permitiendo computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio.

Alude después a los antecedentes y al auge de las apuestas deportivas online a partir del año 2007. Explica que el recurrente jugó en varias casas de apuestas en las que tuvo pérdidas que no ha podido acreditar, pero que en todo caso, durante el ejercicio 2009 en la modalidad de "apuestas cruzadas" que era la que operaba la casa de apuestas BETFAIR PLC logró premios, deducidas las pérdidas, que ascendieron a 42.482,43 €, cantidad que no se corresponde con la que le imputa la AEAT como base imponible.

Justifica que no declarara esas ganancias derivadas de las apuestas por "imposibilidad manifiesta", debido a que la normativa anterior a la regulación del juego impedía su declaración por ser contraria a la Constitución Española, no respetando el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución como expondrá. Afirma que existía un vacío legal que dejaba en el aire si en ese momento tributaban o no las ganancias del juego o si las mismas tributaban en España o en el lugar donde se hallare la casa de apuestas en cuestión.



Expone que la AEAT a través de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude solicitó información y tuvo una reunión con Betfair para analizar la extrema complejidad de las apuestas deportivas cruzadas operadas por esa compañía, y que finalmente esta entidad emitió un documento explicando el funcionamiento del "mercado ganador", que no es otra cosa que la ganancia obtenida menos las pérdidas ocasionadas en un conjunto de apuestas a favor y en contra en un mismo evento y en un mismo tipo de apuesta. También que en esos mercados "la casa de apuestas cobra una comisión sobre el beneficio obtenido". Como consecuencia de esa reunión se acuerda, según se afirma, en contra de la normativa vigente en 2009, considerar como premios los obtenidos de aquellas apuestas efectuadas en relación con los mercados en los que la posición final fuese ganadora, compensando las pérdidas de las apuestas perdidas en esos mercados, sin posibilidad de deducir de los citados premios las pérdidas obtenidas por los jugadores con motivo de la realización de apuestas a mercados en las que la posición final para el jugador fuese perdedora dentro del mismo año natural. Considera que esa decisión es claramente inconstitucional por ser contrario al principio constitucional de Capacidad retributiva, además del de la necesaria previa tipificación y fijación mediante ley del hecho impositivo.

Conforme a ese criterio y teniendo en cuenta la documentación remitida por la propia casa de apuestas, que obra en el expediente, y que igualmente aparece resumida en el mismo, se gira la correspondiente liquidación, entendiendo que las ganancias derivadas del juego en el ejercicio 2009 ascienden a 123.035 €. Aun cuando ese "balance" refleja igualmente que obtuvo pérdidas en el juego de 80.101,00 euros, el acuerdo de liquidación explica que a los efectos del IRPF, y en aplicación del artículo 33.5 de la ley 35/2006, tales pérdidas no pueden ser consideradas como pérdidas patrimoniales.

Frente a lo anterior considera que de los mismos documentos remitidos por la casa de apuestas resulta que durante el ejercicio 2009, teniendo en cuenta el saldo de apertura de la cuenta y el saldo final (no realizó depósito alguno durante ese año) las ganancias reales netas obtenidas son de 42.482,43 €, y no la que le imputa la AEAT. Concluye que es ese el cálculo que refleja la ganancia neta y no el realizado por la Agencia Tributaria que suma la ganancia bruta pero sin descontar pérdidas.

Sigue explicando que si la casa de apuestas hubiera facilitado la información completa de cada una de las apuestas realizadas en el año 2009 en lugar de aportar un resultado final de los mercados, las ganancias hubiesen ascendido a la cantidad de 2.529.979,65 €, que es lo que, en principio debía haber declarado como ganancia patrimonial según la normativa en aquel momento, siendo las pérdidas por un total de 2.487.497,25 €, con lo que tiene las mismas cantidad de ganancia real neta de 42.482,43 €. Aportó documental recibida de la casa de apuestas que refleja esos datos para concluir que, conforme la normativa aplicable, era imposible tributar por esas ganancias "por la imposibilidad de computar como pérdida patrimonial las debidas a pérdidas en el juego". Reitera, que por ello "no podía declarar las ganancias derivadas del juego por imposibilidad manifiesta, al no respetar dicha normativa el principio de capacidad económica".

Mantiene que no fue hasta finales de 2011 cuando se modifica la normativa, mediante la reunión a la que ha hecho referencia, otorgando la posibilidad de compensar algunas pérdidas derivadas del juego, las habidas en mercados ganadores, junto a las comisiones establecidas por Betfair y que el "cálculo" tenido en cuenta por la Agencia Tributaria, calculada la cuota correspondiente al mismo (47.160,08 €) equivale a una carga impositiva de más del 95% sobre las ganancias reales del año 2009, y que por ello no se respeta el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución, principio no respetado por el artículo 33.5 d de la ley 35/2006 o en su defecto por la interpretación dada por la AEAT que si establece la compensación de algunas pérdidas como son las habidas en los mercados ganadores y las comisiones de las casas de apuestas.

Con carácter subsidiario mantiene que, si no se aprecia la inconstitucionalidad del acuerdo de liquidación se solicita la anulabilidad de la liquidación por error material, siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de marzo de 2015, que, reconoce, entendía que la modificación habida en el artículo 33.5 D tiene por finalidad fijar la interpretación que ha de darse al citado artículo. Acto seguido reproduce parte de los razonamientos de la resolución que impugna y concluye que la liquidación no sería conforme a derecho por incurrir en error aritmético interpretativo del artículo al no haber deducido pérdidas de las ganancias brutas.

En los fundamentos jurídicos mantiene que la redacción del ya derogado artículo 35.5 D de la ley 35 2006, en su interpretación dada por la Agencia Tributaria vulnera el principio de capacidad económica que fue modificado tras la aprobación de la ley 13/2011 admitiendo la posibilidad de computarse como pérdidas patrimoniales las debidas a pérdidas del juego que no excediera de las ganancias, dándole cobertura constitucional y que la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid "anula la liquidación efectuada por la AEAT dejándola sin efecto al haberse incluido en esta las ganancias brutas derivadas del juego, sin descontar las pérdidas producidas" para después afirmar que "dicho Tribunal interpreta que la redacción anterior de citado artículo, ya contenía la deducción del importe de la apuesta de la cantidad obtenida como premio". Reproduce esa sentencia.



Insiste después en que se ha producido la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución Española "en virtud a la interpretación dada por la AEAT en la modalidad de apuestas cruzadas, razonando que la normativa vigente en aquel momento impedía compensar las pérdidas de vidas en el juego, que con la interpretación dada por la Agencia Tributaria la carga impositiva asciende a más del 95% de las ganancias netas del recurrente y que el principio de capacidad económica exige gravar la renta real del sujeto.

Cita, a continuación, y reproduce diferentes sentencias del Tribunal Constitucional para concluir que si la Agencia Tributaria hubiese deducido las pérdidas siguiendo el criterio del Tribunal Superior de justicia de Madrid y no en función a su propia interpretación, la cuota tributaria a ingresar en la Hacienda Pública por las ganancias reales netas hubiese alcanzado la cantidad de unos 12.000 €, algo menos del 25% de los ingresos netos del recurrente. Alude, finalmente, a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en sentencia 45/1989 afirmando que ante situaciones iguales de capacidad económica, deben corresponder iguales prestaciones tributarias.

Frente a lo anterior, la defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, reproduce la consulta de la DGT relativa a la tributación de las ganancias en juegos online, de fecha 17/11/2009 y concluye que conforme a lo indicado por el pagador obtuvo ganancias por importe de 123.035,00 € y no declaró cantidad alguna, sin que pudiera deducirse las pérdidas por ser improcedente a tenor de la normativa vigente. Destaca igualmente que nuestro sistema tributario contempla distintos regímenes de tributación dependiendo del origen de las rentas obtenidas, de modo que no te evitan igual las rentas de trabajo que las rentas inmobiliarias y las ganancias derivadas del juego tienen su propio sistema de tributación. Concluye afirmando que el actor decidió libremente buscar rendimientos en el juego y debía conocer (la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento) que las ganancias debía declararlas y que las pérdidas del juego no podía deducírselas. Es era régimen tributario aplicable y el actor lo asumió.

TERCERO .- Siguiendo con el análisis de la problemática , consta y se acepta por la parte recurrente, que se remitió por la entidad BETFAIR una hoja de cálculo que contiene información acerca de los mercados deportivos en los que participó el recurrente (en la modalidad de apuestas deportivas cruzadas) y los que obtuvo una ganancia. Conforme al cuadro resumen del mismo el recurrente obtuvo unas ganancias, una vez descontadas las comisiones y otros gastos por importe de 123.035,00 euros. Se incluye también en el cuadro descriptivo los "mercados perdidos", por importe de 80.197, 41 €, de modo que se refleja, tras deducir otros gastos, como "retiros "la cantidad de 41.315,00 €.

A la hora de girar la liquidación correspondiente la Agencia Tributaria aplicó el artículo 33.5 D, en vigor en el año 2009, conforme al cual no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a pérdidas en el juego, y únicamente tuvo en cuenta, como ganancia patrimonial, la cantidad indicada como premio en metálico de 123.035,00 euros. Sumada esa cantidad a otros ingresos del recurrente la liquidación refleja como cuota abonar la de 47.160,08. Se destaca también que la norma fue después modificada, pero únicamente es aplicable a partir del 1 de enero de 2012 (Ley 16/2012) y no a ejercicios anteriores.

La resolución impugnada considera correcto el criterio seguido por la Agencia Tributaria basado en tener en cuenta la información suministrada por la casa de apuestas , rechazando que pueda ser deducible pérdida alguna en el juego para obtener el montante de las ganancias sujetas y no exentas de tributación en la Base Imponible general. Destaca igualmente que resulta curiosa la elaboración jurídico-constitucional realizada por el recurrente el sentido de que determinó unilateralmente que no tenía que declarar ganancia patrimonial alguna, ni por el importe bruto considerado por el mismo ni tampoco por el importe de las ganancias comunicadas por el pagador, ni siquiera por el importe neto de las ganancias una vez minoradas las pérdidas, que el recurrente cifra en 49.999,50 €. Pone de manifiesto que esa teoría de la imposibilidad de declarar esas ganancias por inconstitucionalidad del artículo 33 de la ley 35/2006 no ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional, y olvidando que el precepto recoge otros principios como es el de generalidad que significa que todos los ciudadanos deben soportar las cargas públicas.

La problemática planteada debe resolverse en los términos ya expuestos en la sentencia de TSJ de Madrid de fecha 9 de marzo de 2015 , que si bien no se refiere a una controversia idéntica a la que nos ocupa (analizaba la posibilidad de descontar el importe de la apuesta necesaria para obtener el premio del importe premio mismo) si incorpora razonamientos que compartimos y que resultan determinantes a efectos de decidir el debate planteado en este recurso contencioso. Razona la sentencia:

El art 33. 5 de la Ley 35/2006 del IRPF , hoy modificado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en la redacción vigente al producirse el hecho imponible, disponía que no se computasen como pérdidas patrimoniales las debidas a pérdidas en el juego , por lo que la cantidad apostada debe considerarse pérdida patrimonial en el momento de la apuesta y dado que no pueden aplicarse las pérdidas patrimoniales derivadas del juego, el premio obtenido y la ganancia patrimonial consiguiente es el total de lo percibido.



Este ha sido el criterio aplicado por la AEAT en el acuerdo de liquidación de 25/10/2010 y confirmado por el TEAR en la resolución impugnada en la que, a pesar de tramitarse por el procedimiento abreviado sin que el recurrente formulase sus alegaciones en el escrito de interposición, explícita su conformidad con lo actuado por la AEAT.

El Abogado del Estado considera que de acuerdo con la norma citada y para calcular la ganancia patrimonial, no procede deducir del premio total obtenido el importe de la apuesta debiendo por tanto desestimarse el recurso, sin perjuicio de que una Resolución del TEAR que aporta el recurrente haya seguido un criterio diferente a la del propio TEAR impugnada en este recurso, lo que, en cualquier caso, no vincula al Tribunal al que nos dirigimos.

CUARTO.- Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se debe partir de que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su art. 45 establece que "Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades "_

Seguidamente en el art.46.b) determina que constituyen la renta del ahorro "b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales".

Por su parte, el art. 33.5 establece lo siguiente: "No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:(...)

_ d) Las debidas a pérdidas en el juego.

Pues bien, de los preceptos citados no se puede llegar a la conclusión de que el importe de la apuesta, de la que se obtiene el premio constituya una pérdida del juego, pues es precisamente de esa apuesta de la que resulta el importe del premio, lo que lleva a considerar que en la variación patrimonial se debe descontar el importe de la apuesta del premio, no pudiendo considerarse que se trate de operaciones diferentes, siendo un único negocio jurídico, que consiste en la realización del juego, mediante la apuesta y la contrapartida de la obtención del premio.

La redacción del art. 33.5.d) fue modificada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que pasa a tener la redacción siguiente: "Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley."

Como se puede apreciar la modificación referida se limita a las pérdidas que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. Por tanto, ya considera que se deben excluir de la ganancia patrimonial, del importe del premio, la cuantía de la apuesta.

Sobre si la nueva redacción citada supone una modificación del alcance de las pérdidas patrimoniales o, por el contrario, supone una interpretación efectuada por el Legislador, hay que precisar que en la exposición de motivos contenida en el Preámbulo de la Ley 16/2012 se expresa que " Por otra parte, se aclara el régimen fiscal del resto de juegos permitiendo computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio.", lo que evidencia que se trata de una modificación que tiene por finalidad fijar la interpretación que ha de darse al citado art. 33.5.d) de la Ley 35/2006, al contener el vocablo "aclara", por lo que debe concluirse que deben deducirse de las ganancias obtenidas por los premios obtenidos, los importes de las apuestas efectuadas para obtener los indicados premios, pues es esa la propia interpretación que ha dado el Legislador en el Preámbulo de la Ley 16/2012, lo que supone que la anterior redacción ya contenía la deducción del importe de la apuesta de la cantidad obtenida como premio, para determinar la ganancia patrimonial.

Tras la entrada en vigor de la reforma, la propia DGT ha aclarado la tributación de estas modalidades de juegos online en diferentes resoluciones, entre ellas, V2612/2013 de 7 agosto 2013:

La participación en apuestas deportivas y en partidas de póquer "online" arriesgando cantidades de dinero nos lleva, en el ámbito del IRPF, para determinar la tributación de los resultados obtenidos al artículo 33 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 EDL 2006/298871, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".



Por tanto, la calificación de ganancias y pérdidas patrimoniales es la que procede otorgar a los resultados que puedan obtenerse por esa participación en apuestas y en juegos "online".

Siguiendo con su tratamiento tributario, con efectos desde 1 de enero de 2012 se modificó (por el artículo 2. Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre) la letra d) del apartado 5 del mismo artículo 33, estableciendo que "no se computarán como pérdidas patrimoniales (.) las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período". A lo que añade que "en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley (los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial)". En este punto, procede indicar que con anterioridad a aquella fecha las pérdidas en el juego no se computaban.

Respecto al cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego cabe señalar que la misma se establece a un nivel global , en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo período impositivo.

Trasladando el argumento de la sentencia arriba transcrito a la problemática que ahora abordamos, considerando, en definitiva, que como decía el Preámbulo de la ley 16/2012 lo que el legislador ha hecho al modificar la literalidad del precepto es "aclarar" el régimen fiscal del resto de juegos, concluimos que ese tratamiento tributario mantenido por la Dirección General de Tributos a partir del día 1 de enero de 2012 era también aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego en ejercicios anteriores a 2012.

Dicho de otra forma, por así indicarlo el legislador, debe entenderse que cuando la letra d del apartado 5 del artículo 33 de la ley 35/2006 , en redacción anterior a la ley 16/2012, al referirse a que "No se computarán como pérdidas patrimoniales Incluía en el apartado d) Las debidas a pérdidas en el juego , pretendía únicamente excluir del cómputo de las pérdidas patrimoniales, aquellas pérdidas de juego que excedieran de las ganancias, también obtenidas en el juego, en el mismo periodo o ejercicio.

Ciertamente no deja de ser una de las interpretaciones posibles de la antigua literalidad del apartado del precepto (pérdida en el juego entendida como concepto global y como resultado final de todo el ejercicio) y, como hemos dicho, ha sido el propio legislador el que ha manifestado que con la modificación de la literalidad del artículo se pretende aclarar régimen fiscal (que no alterarlo) de los juegos, teniendo en cuenta, sin duda, la relevante novedad que en este ámbito ha supuesto la instauración y generalización (profesionalización en algunos casos) de los juegos o apuestas online, tal y como se refleja en la Exposición de Motivos de la ley 13/2011.

Por lo demás esa interpretación no deja de ser coherente con la tributación aceptada por la propia Agencia Tributaria respecto a las denominadas "apuestas deportivas cruzadas" que, como indica el escrito remitido por la casa de apuestas eran las realizadas por el recurrente durante el ejercicio 2009, y también las únicas ofertadas por BETFAIR . Pues bien, en ese escrito se pone de manifiesto que se trataba de apuestas de extrema complejidad al "ponerse de manifiesto que en cada juego un mismo jugador podía tomar múltiples posiciones dentro de la misma apuesta, a favor y en contra de un hecho determinado, posiciones que no se materializan hasta que no finaliza dicho juego.". Se explica igualmente que "el objeto de la toma múltiple de posiciones dentro de una misma apuesta no es otro que el de cubrir el riesgo de pérdida derivado de otra toma de posiciones en sentido contrario, lo que permite al jugador apostar cantidades de dinero relativamente grandes con un riesgo limitado, no teniendo sentido considerar de forma individualizada cada una de las posiciones tomadas dentro de la misma apuesta".

Se trata, como hemos visto, de "estrategias" de juego que se acercan a la participación especulativa en mercados financieros o de valores, y que difieren notoriamente de las propias del juego "tradicional", en el que se grava una manifestación de riqueza que resulta de un acto voluntario como es la celebración del contrato aleatorio a que se refiere el artículo 1790 del Código Civil .

Siendo ello así asiste también la razón a la parte recurrente cuando expone que, de alguna forma, la Agencia Tributaria (a través de la ONIF) vino a asumir , al exigir la tributación únicamente en aquellos mercados en los que la posición final fuese ganadora para el jugador, que la negativa a computar como pérdida patrimonial las pérdidas del juego no podía ser absoluta, considerada de forma individual para cada acto o decisión de apostar sino, cuanto menos, global respecto a cada "mercado", globalidad que también tenía en cuenta la propia casa de apuestas a la hora de descontar las correspondientes comisiones y cargos extra efectuados al jugador .

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativa planteado, al no ser la liquidación girada conforme al Ordenamiento Jurídico, y más concretamente a la norma prevista en el artículo 33 .5 d , según redacción vigente y aplicable al ejercicio 2009, y conforme a la interpretación de la misma que hemos



considerado correcta y coincidente con la literalidad de dicho precepto tras la modificación operada por la ley 16/2012 .

Entendemos que esta es la forma correcta de abordar y resolver la problemática planteada, analizando, en primer lugar, y como hemos hecho, si la liquidación es conforme con esa normativa legal que resulta aplicable y debidamente interpretada, sin necesidad de plantear la posible vulneración de esa "liquidación" del principio constitucional de capacidad económica que consagra el artículo 31 de la Constitución . Y ello sin perjuicio de que debamos estimar el recurso contencioso y anular la resolución del TEAR y la liquidación que confirma, al no haber computado las pérdidas de juego de ese mismo ejercicio (en mercados en los que la posición final del recurrente fue perdedora) y que, como también consta, fueron inferiores a las ganancias obtenidas en los mercados en los que su posición final fue ganadora.

Ciertamente, en este aspecto asiste la razón a la parte recurrente, y su interpretación es más conforme con ese principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE que 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, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre). Pero sin dejar de tener en cuenta que en este caso ,se reitera ,si constan ganancias netas y la liquidación que debió girarse no vulnera ese principio de capacidad económica.

Como hemos dicho este es el correcto planteamiento de la cuestión, sin que tampoco pueda ampararse la omisión de realizar declaración de ganancia alguna (a pesar de reconocerse y asumirse que si obtuvo una ganancia neta, conforme a sus propios planteamientos) derivada del juego durante el ejercicio 2009 en la afirmación de que existía imposibilidad manifiesta derivada de la propia regulación del juego. Hemos explicado que la interpretación del artículo defendida por administración Tributaria no es correcta, pero tampoco lo es no haber declarado ni siquiera lo que el propio interesado considera ganancias reales netas. No puede obviarse que en este caso ,se reitera ,si constan ganancias netas y la liquidación que debió girarse no vulnera ese principio de capacidad económica.

Como conclusión de lo expuesto se anula la resolución impugnada y también la liquidación que confirma, sin perjuicio del derecho de la administración tributaria, a salvo posibles prescripciones, de girar nueva liquidación que refleje la adecuada interpretación en la norma aplicable, que hemos detallado, en base a la información suministrada por la casa de apuestas que sirvió de base para liquidación impugnada y que ha sido aceptada por el interesado.

QUINTO.- La anulación de la liquidación lleva consigo la anulación de la sanción tributaria derivada de la misma, anulación especialmente justificado en este caso no sólo ante la inexistencia de liquidación válida que sirva de cobertura o fundamento a dicha sanción , sino también por resultar patente que existía una falta de claridad en la norma que delimitaba las pérdidas patrimoniales que podían ser computadas, y más concretamente respecto al sentido y alcance de la expresión "pérdidas derivadas del juego" recogida en la norma legal aplicable al ejercicio 2009, y que tuvo que ser después aclarada por la ley 16/2012.

SEXTO .- En materia de costas procesales resulta aplicable lo previsto en el apartado primero del artículo 139 de la ley jurisdiccional , conforme al cual:

En primera o única instancia el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrán las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones salvo que aprecie y así lo razone que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

Aplicando la regla al supuesto que nos ocupa, a pesar de estimarse íntegramente el recurso contencioso, entendemos que no resulta procedente la condena en costas a la administración demandada por concurrir en el supuesto que se analiza y resuelve las serias dudas de derecho que menciona el precepto, tal y como se deduce, sin dificultad, de los razonamientos que incorpora la presente sentencia.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1.- Estimamos el recurso contencioso-administrativos interpuesto por don Luis Francisco frente a Resolución dictada por TEAR de Castilla la Mancha de fecha 25/05/2016 que acuerda desestimar las reclamaciones número NUM000 y NUM001 interpuestas por el recurrente, que por no ser conforme a derecho se anula.



2.- Declaramos igualmente la no conformidad a derecho del acuerdo de liquidación de fecha 04/05/2015, ascendiendo el importe total liquidado a 58.483,66 €, así como del acuerdo sancionador con clave A 1360015026000136.

3.- Sin imposición de costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Constantino Merino González, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a quince de marzo de dos mil dieciocho.

FONDO DOCUMENTAL CENSOJ