

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094551

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1600/2024, de 14 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1185/2023

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. Pérdidas en el juego por cantidades apostadas derivadas de su participación en juegos online. La sentencia impugnada resolvió que no pueden considerarse pérdidas patrimoniales a minorar las ganancias lo que ha perdido en los torneos en los que no ha obtenido premio, en aplicación del art. 33.5 d) Ley IRPF porque la reforma operada mediante la Ley 16/2012 que permite computar dichas pérdidas no tiene efectos «*ex tunc*» sino «*ex nunc*». Cree el recurrente que la redacción del art. 33.5.d) Ley IRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, ya permitía compensar las pérdidas con las ganancias, porque no hay nada en el precepto que indique que el cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego no deba efectuarse a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo período impositivo. Además, a su juicio, el resultado interpretativo que defiende «ofrece un resultado lógico y coherente con el sentido general de toda norma tributaria que es consolidar ingresos con gastos o ganancias con pérdidas, a fin de terminar la capacidad económica realmente generada a gravar por la Hacienda Pública; de forma que lo que se trata de excluir del cómputo de las pérdidas patrimoniales, son aquellas pérdidas de juego que excedieran de las ganancias, también obtenidas en el juego, en el mismo periodo o ejercicio, obviamente, por razones de política fiscal y de no favorecimiento de determinadas actividades como es el juego». Es el propio legislador el que, en una suerte de interpretación auténtica, explica que con el nuevo precepto no se pretende innovar, sino aclarar el anterior. Debe entenderse que el art. 33.5 d) 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 [Vid., STS de 12 de enero de 2023, recurso n.º 2059/2020 (NFJ088522)]. El Abogado del Estado trae a colación la STS de 12 de abril de 2024, recurso n.º 8830/2022 (NFJ092971), que declara que, «art. 33.5 Ley IRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, sino que también excluye otras que revelan el propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar. Así, se recogen, en otros apartados, las pérdidas no justificadas, las debidas al consumo o las pérdidas del juego». La inspección ha seguido el informe de la DGT, de 17 de octubre de 2023, que, en relación con el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de un premio procedente de la participación de un juego de azar, señala que, en ausencia de una norma de valoración específica de las ganancias o pérdidas derivadas del juego, se ha venido interpretando que, en los premios procedentes de sorteos, la valoración de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia del premio coincide con el importe del premio, pero la aparición de nuevas modalidades de juego como consecuencia de la aprobación de la Ley 13/2021 (Regulación del juego), en los que las cantidades jugadas para la obtención del premio, resultan significativas, conduce a matizar dicho criterio y declara que atendiendo al principio de capacidad económica, para la cuantificación de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de un determinado premio procedente del juego, se computará la diferencia positiva, entre el importe del premio obtenido y la cantidad jugada directamente relacionada con la obtención del mismo, al ser esta diferencia la magnitud que representa la cuantía de la renta obtenida por el contribuyente. Dicho informe precisa que esta fórmula de cálculo de las ganancias derivadas del juego resulta aplicable con independencia de que se hayan obtenido con anterioridad el 1 de enero de 2012 o a partir de esa fecha, dado que la modificación del art. 33.5.d) Ley IRPF, anteriormente citada no supone variación alguna en la forma de calcular las citadas ganancias, y por tanto, a efectos de computar o no las pérdidas patrimoniales no habrá que distinguir si estas se han obtenido o no, antes o después del 1 de enero de 2012, puesto que, como aclara, el preámbulo de la Ley 16/2012 también se podrán computar las mismas hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo impositivo. El Tribunal fija como doctrina que en interpretación del art. 33.5.d) Ley IRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012 procede computar, a efectos de este impuesto, como pérdidas patrimoniales, todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo, procediendo su compensación con el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.
Ley 13/2021 (Regulación del juego).
Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica).

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.600/2024

Fecha de sentencia: 14/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1185/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/09/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1185/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1600/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1185/2023, interpuesto por la procuradora doña Montserrat Montal Gibert en representación de don Donato, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 24 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 1950/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 24 de noviembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1950/202, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ["TEAR"] de 23 de marzo de 2021, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001, deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011 y acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación.

Segundo. *Hechos relevantes.*

Consta en el expediente administrativo y en las actuaciones judiciales que el Sr. Donato, contribuyente del IRPF, había obtenido durante el periodo impositivo del 2011 unas ganancias derivadas de su participación en juegos online por importe de 65.575,19 euros y unas pérdidas por el mismo concepto ascendentes a 60.428,40 euros. Por entender que las pérdidas en el juego eran enteramente computables a efectos del impuesto, tributó en su autoliquidación del IRPF 2011 consignando una ganancia referida al importe neto entre las cantidades señaladas (5.137,79 euros).

El obligado tributario solicitó la devolución correspondiente a ese periodo, por importe de 32,55 euros, que fue devuelto el 6 de julio de 2012. No ejerce actividades económicas en el ejercicio objeto de comprobación.

Por la inspección de hacienda se han desarrollado actuaciones de comprobación e investigación, que se iniciaron mediante comunicación iniciada el 28 de abril de 2016.

En base al artículo 93 LGT, la inspección solicitó a sendas empresas dedicadas al sector de juego, información relativa al obligado tributario consistente en, (i) relación de cada uno de los premios, considerando el importe premio a premio, en cuantía individual superior a 300 euros, fecha de obtención y cantidades invertidas por el jugador para cada una de ellas; (ii) relación de cada una de las pérdidas en las que haya incurrido, fecha en que se produce y cantidades invertidas; y (iii) modalidad de pago de los mismos al jugador, indicando el número de tarjeta bancaria y el número de cuenta corriente a la que está asociada así como la divisa en que se realizada.

En la respuesta a dichos requerimientos se suministra información relativa a la participación del obligado tributario en determinados juegos de apuestas deportivas online.

Tras sustanciarse procedimiento inspector, la Administración dictó liquidación en la que regularizó la situación del contribuyente al considerar, en lo que ahora interesa, que el artículo 33.5.d) de la Ley del IRPF, en la redacción vigente a fecha del devengo (31 de diciembre de 2011) imponía computar, como ganancia patrimonial, solamente la diferencia entre el importe de cada uno de los premios obtenidos y la cantidad jugada directamente relacionada con su obtención, excluyéndose las pérdidas derivadas de la participación en juegos en los que no se hubiera obtenido ganancia. En consecuencia, se entendieron no computables las pérdidas anteriormente señaladas y se incrementó la base imponible general del impuesto en el importe de 65.575,19 euros. De igual modo, se impuso una sanción, por la comisión de una infracción tributaria leve, del artículo 191.2 de la Ley General Tributaria.

Recurridos ambos actos en reposición y en vía económico-administrativa y habiendo sido, en ambas instancias, desestimadas sus pretensiones anulatorias, el Sr. Donato interpuso recurso judicial, que fue registrado bajo el número de autos 1950/2021 en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Tercero. *La sentencia de instancia.*

El recurso contencioso administrativo fue estimado parcialmente por la sentencia hoy recurrida en casación, en que se anuló el acuerdo sancionador, pero se confirmó el de liquidación sobre las siguientes consideraciones (FJ 2º):

"Tomando como premisa lo ya establecido en nuestra sentencia 992/2019 de 18.7.19 recaída en recurso ordinario nº 160/2018 y reiterada en sentencias nº 3080/2020 de 14 de julio recaída en recurso ordinario nº 1160/2019 y sentencia de 7.7.2022 recaída en recurso ordinario nº 339/2021, a las que hemos de seguir en virtud de los principios de coherencia y seguridad jurídica y unificación de la doctrina jurisprudencial, hemos de estimar parcialmente las pretensiones actoras, en el sentido de anular la sanción de autos, y confirmar la liquidación originadora de este procedimiento, desde el instante en que la propia Ley 16/2012 no tiene efectos "ex tunc" sino "ex nunc". A mayor abundamiento, la recurrente no impugna los cálculos efectuados por la contraparte procesal.

[...]

Asimismo, en nuestra sentencia de 7.7.2022 recaída en recurso ordinario nº 339/2021 dijimos:

"(...) la aquí recurrente alega una incorrecta determinación de las ganancias imputadas, por no computar las correlativas pérdidas patrimoniales, pero olvida la parte demandante que la citada posibilidad de computación de pérdidas patrimoniales sólo opera a partir del 1-1-12 (con la Ley 16/2012 de 27 de diciembre que reforma la LIRPF), sin efectos retroactivos, por lo que no es de aplicación a nuestro supuesto de autos, limitado a los ejercicios de IRPF de los años 2010 y 2011".

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

Cuarto. *Tramitación del recurso de casación*

1.- Preparación. La representación procesal de don Donato, presentó escrito el 25 de enero de 2023 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 33.5.d) 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 (LIRPF) y el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 17 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] " Determinar si el artículo 33.5.d) de la Ley del IRPF , en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, permitía computar como pérdidas patrimoniales todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período, dada la falta de expresión explícita de lo contrario y el posible carácter aclaratorio de la norma posterior.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 33.5.d) 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, en la redacción previa a 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.

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

3.- Interposición. La procuradora doña Montserrat Montal Gibert, en representación de don Donato interpuso recurso de casación mediante escrito de 4 de marzo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional: "Se solicita que se case la sentencia recurrida declarando que, cuando la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, en la redacción anterior a la Ley 16/2012, establece que "No se computarán como pérdidas patrimoniales" debe entenderse que, ese apartado d) sólo pretendía 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".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida, presentó escrito, el 26 de abril de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, tras la debida argumentación, concluye que: "la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

En interpretación del art. 33.5.d) LIRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, procede computar, a efectos de este impuesto, como pérdidas patrimoniales, todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el periodo impositivo, sin que quepa compensarlas con el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 6 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 21 de junio de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 24 de septiembre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del recurso de casación*

Mediante el presente recurso de casación se trata de determinar si el artículo 33.5.d) de la LIRPF (en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2011) imponía computar como ganancia patrimonial, solamente la diferencia entre el importe de cada uno de los premios obtenidos y la cantidad jugada directamente relacionada con su obtención, excluyéndose las pérdidas derivadas de la participación en juegos en los que se hubiera obtenido pérdidas. Pese a la modificación de dicho precepto realizada por la Ley 16/2012 la cuestión que se suscita no es tanto la desaparición de la norma aplicada -lo que abocaría, en principio, a la falta de interés casación- sino su eventual pervivencia en el régimen actual, partiendo de la razonable duda planteada en relación con el carácter interpretado o aclaratorio de la disposición que la sustituyó.

Segundo. *Posición de las partes.*

Cree el recurrente que la redacción del artículo 33.5.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (LIRPF), en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, ya permitía compensar las pérdidas con las ganancias, porque no hay nada en el precepto que indique que el cómputo de las pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el juego no deba efectuarse a un nivel global, en cuanto a las obtenidas por el contribuyente a lo largo de un mismo periodo impositivo. Además, a su juicio, el resultado interpretativo que defiende "ofrece un resultado lógico y coherente con el sentido general de toda norma tributaria que es consolidar ingresos con gastos o ganancias con pérdidas, a fin de terminar la capacidad económica realmente generada a gravar por la Hacienda Pública; de forma que lo que se trata de excluir del cómputo de las pérdidas patrimoniales, son aquellas pérdidas de juego que excedieran de las ganancias, también obtenidas en el juego, en el mismo periodo o ejercicio, obviamente, por razones de política fiscal y de no favorecimiento de determinadas actividades como es el juego".

Por el contrario, argumenta, "la interpretación que se sostiene por la sentencia recurrida (que respalda a la Administración) conduce a resultados absurdos e incluso inconstitucionales, en la medida que, si se computan las ganancias y no las pérdidas obtenidas en mismo ejercicio, se pueden llegar a gravar una capacidad económica que,

en realidad, no se ha generado. Lo que en nuestro ordenamiento jurídico constitucional se puede gravar es el incremento real que se produce en el patrimonio del contribuyente, no un incremento ficticio que no se corresponda con una ganancia neta de forma que una interpretación mínimamente teleológica de norma choca frontalmente con la que realiza la Sala recurrida".

Ahora bien, acepta, a efectos dialécticos, que también es verdad que el tenor literal del artículo 33.5 de la LIRPF (en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2011) podía prestarse a confusión. Y de hecho así ha sido, de forma que existe jurisprudencia contradictoria. Fruto de esa falta de claridad, fue la reforma operada del repetido artículo 33.5, d) de Ley 35/2006, por el artículo 2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Hace hincapié en que, a los efectos de este recurso, lo relevante de esta reforma no es sólo que el precepto adopta, a su juicio, una redacción inequívoca, sino que, en el preámbulo, en su apartado II, se afirma literalmente que: "se aclara el régimen fiscal del resto de juegos permitiendo computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio".

Es el propio legislador el que, en una suerte de interpretación auténtica, explica que con el nuevo precepto no se pretende innovar, sino aclarar el anterior.

Es decir, 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, de 27 de diciembre, 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.

Después trae a colación la STS 24/2023, de 12 de enero (casación 2059/2020), que sienta un principio general sobre el concepto tributario de ganancia o pérdida. Dicha sentencia dice:

(i) La LIRPF emplea siempre el término "ganancias y pérdidas patrimoniales", y el desarrollo normativo de este tipo de rentas deja muy claro que tanto por regla general (arts. 15, 34 y 35) como en la mayoría de los casos especiales (art. 37) se grava la diferencia entre dos valores determinados, siendo excepcional que el ingreso puro constituya la renta gravable, como sería en los casos de su artículo 39 por incrementos de patrimonio no justificados, que amplía el supuesto del 37-1, l).

(ii) La ley define las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 33) como las "variaciones de valor" que se pongan de manifiesto "a causa de las alteraciones en la composición del mismo". La locución legal "que se pongan de manifiesto", entronca con la exigencia del artículo 31 CE (EDL 1978/3879) obligando a que se valoren los hechos y circunstancias que han dado lugar a la alteración con el fin de constatar si existe o no manifestación, y en su caso cuantía, de la capacidad económica gravable que se pueda considerar como incremento o pérdida patrimonial.

(iii) Las alteraciones en la composición del patrimonio se pueden producir por transmisión o entrega de bienes o derechos y por incorporaciones o salidas de dinero. Pero, por sí mismas no determinan la existencia de pérdida o ganancia patrimonial, que solo se manifiesta cuando de dicha alteración, una vez examinada su causa y sus efectos, se deriva y acredita un incremento de valor del patrimonio.

Para el recurrente, esa sentencia es importante en la medida que viene a incidir en la excepcionalidad, dentro de la lógica del sistema tributario español de los supuestos en los que un ingreso puede computarse de forma pura, sin contar el gasto y/o la pérdida. A mayor abundamiento y llevando los principios sentados por dicha sentencia en el punto (iii) al caso concreto, advierte que el juego o las apuestas se asientan sobre un componente esencial de aleatoriedad, "y es evidente que, para obtener un conjunto de ganancias (que es lo que se grava) no sólo hay un gasto (la apuesta directamente relacionada con cada ganancia), sino una serie de pérdidas derivadas de las ocasiones en las que estadísticamente no se gana, pero que también se juega para obtener el resultado final, positivo o negativo. No se puede deslindar una cosa de la otra. Y como no se puede deslindar, lo lógico, para determinar la pérdida o la ganancia anual, es computar o consolidar las pérdidas y ganancias anuales".

Reseña -y resume- varias sentencias de tribunales superiores de justicia -incluyendo una del propio TSJ de Cataluña, que acogen su tesis sobre cómo se debe interpretar en artículo 35.d) antes de su reforma, en el sentido de que 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.

En segundo lugar, alega el recurrente que la sentencia de instancia infringe el artículo 31.1 CE, en la medida en que, denegar la posibilidad de compensar las ganancias patrimoniales con las pérdidas a los efectos de poder declarar únicamente la ganancia neta obtenida, supone su vulneración. Afirma que el principio de capacidad económica "podría considerarse como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, siendo así que tiene una doble vertiente que determina, a su vez, un doble criterio de control constitucional. Por una parte, constituye el fundamento de la imposición, de modo que únicamente pueden establecerse tributos cuyo hecho imponible sea revelador de la capacidad económica. Y, por otra, conlleva la obligación de que se manifieste y respete tal capacidad en los elementos de cuantificación del tributo, de forma que la tributación efectiva soportada por cada contribuyente se corresponda, realmente, con su capacidad económica".

Estima que la consecuencia de lo expuesto es que, sin perjuicio de la ambigüedad que podía presentar su redactado anterior a la reforma de 2012, la norma debió interpretarse siempre con arreglo al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE y, por consiguiente, considerar como ajustada a derecho la compensación de ganancias y pérdidas, sobre todo, atendiendo al hecho de que no hay nada el artículo 33.5 tantas veces citados, que lo impida o prohíba.

La abogacía del estado comienza señalando que el tenor literal del art. 33.5.d) LIRPF es claro y no deja lugar a dudas, por lo que se ha de estar al mismo.

Recuerda que, el recurrente, como la dicción literal no prohibía compensar pérdidas con ganancias, considera que está permitido. Frente a ello aduce que el principio de legalidad aplicable en este ámbito se opone a tal interpretación, puesto que la norma tributaria ha de identificar claramente las pérdidas patrimoniales que se pueden computar a efectos del IRPF.

También señala que, en apoyo de su tesis, el recurrente trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023, pero matiza que esa sentencia aborda una cuestión diferente a la que nos ocupa, a saber, si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta.

Para la Abogacía del Estado la finalidad del art. 33.5.d) LIRPF es evidente. "Se trata de evitar que los contribuyentes incorporen a sus declaraciones, pérdidas derivadas de actuaciones debidas a su exclusiva voluntad. Es más, el apartado 5 del art. 33 LIRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades. También excluye otras que revelan el decidido propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar. Así se recogen, en otros subapartados, las pérdidas no justificadas; las debidas al consumo o, como es el caso, las pérdidas del juego".

No es solo la interpretación literal del art. 33.5.d) LIRPF sería suficiente dada la claridad de la norma. Es que, además, también sus interpretaciones teleológica, histórica y sistemática, avalan la tesis que mantiene.

En ese sentido, trae a colación la sentencia de 12 de abril de 2024, que declara que, "el apartado 5 del art. 33 LIRPF, no solo impide computar en la base imponible del impuesto, las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas o liberalidades, sino que también excluye otras que revelan el propósito del legislador de impedir la deducción de pérdidas que los obligados tributarios han contribuido a generar. Así, se recogen, en otros apartados, las pérdidas no justificadas, las debidas al consumo o las pérdidas del juego".

Defiende que, al pensar en pérdidas del juego, no cabe confundir la pérdida económica con la pérdida fiscal, distinción que ratifica también la mencionada sentencia de 12 de abril de 2024 (8830/2022).

"La pérdida económica se produce siempre que se dona o transmite un bien de forma gratuita, puesto que el bien sale del patrimonio del donante, que no recibe ninguna contraprestación. Esta pérdida económica, nunca se tiene en cuenta en el IRPF. Otra cosa es la pérdida fiscal a la que, lógicamente, se refiere la norma fiscal y que no tiene lugar en todos los casos en que se cede gratuitamente un bien. La pérdida fiscal puede perfectamente no existir, si el valor de adquisición del bien es inferior a su valor de transmisión, entendiéndose por tal, puesto que no hay precio, conforme dicen los arts. 34 y 36 LIRPF, el que corresponda de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por tanto, si a pesar de la pérdida económica inherente a toda liberalidad, hay ganancia fiscal, el sujeto pasivo debe tributar por ella en el IRPF. En cambio, si experimenta una pérdida, no solo económica sino también fiscal, el sujeto pasivo no se la puede deducir en su IRPF pues la Ley lo impide".

Entiende la Abogacía del Estado que en aplicación del principio de legalidad y del principio de seguridad jurídica no puede mantenerse otra interpretación que la literal. Admitir la aplicación retroactiva de la reforma, teniendo en cuenta, además, que estamos ante una norma tributaria que no tiene carácter sancionador, por lo que no hay obligación de aplicar retroactivamente la interpretación más favorable, introduciría una enorme inseguridad jurídica a la hora de presentar por parte del contribuyente su autoliquidación del IRPF. Precisamente para evitar esta inseguridad es por lo que el legislador modificó la norma en el año 2012, permitiendo, ahora sí, la compensación de pérdidas y ganancias en el juego.

La abogacía del estado razona que la regulación legal, no atenta al principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución, desde el momento en que la pérdida la genera el sujeto pasivo por su propia y sola voluntad, ya que él decide jugar. "De permitirles a los sujetos pasivos deducir en su IRPF las pérdidas fiscales derivadas del juego, se les permitiría disminuir su contribución fiscal a su libre arbitrio, en detrimento del principio de justicia contributiva, igualmente recogido en el art. 31 CE y sin correspondencia con su capacidad económica, disminuida por ellos de forma unilateral".

Tercero. - *Criterio de la Sala.*

La redacción original del precepto controvertido, el 33.5 LIRPF, en la versión aplicable al caso, disponía: "No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: [...] d) Las debidas a pérdidas en el juego".

Con efectos de 1 de enero de 2012, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, alteró la redacción del artículo transcrito, que quedó fijada con el siguiente tenor: "5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: [...] d) 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".

Esta modificación se justificó en el apartado II del preámbulo de la Ley 16/2012 en los términos que se reproducen a continuación "En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objetivo de contribuir a la consolidación fiscal, se adoptan varias medidas", una en relación con el juego, de tal manera que "[...], estarán sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas a través de un gravamen especial los premios de las loterías del Estado, comunidades autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, que hasta ahora estaban exentos.

En concreto, el gravamen especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta que tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo".

Pero además de ella también señala dicho preámbulo que: "Por otro parte se aclara el régimen fiscal del resto de juegos permitiendo computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio".

La nueva - y actual- redacción del artículo 35 es la siguiente: "5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: [...] d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el periodo impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo". De manera que solo tributará la ganancia neta que, en todo caso, se integrará en la base imponible general del contribuyente, al no derivar de una previa transmisión patrimonial. Precisa el segundo párrafo de esa letra d) 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". Esta disposición adicional, se sabe, se refiere al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. No es este el caso, como ya se ha dicho, se trata de pérdidas derivadas de la participación del sujeto pasivo -que no ejerce actividades económicas- en determinados juegos de apuestas deportivas online.

La inspección ha seguido el informe de la Dirección General de Tributos, de 17 de octubre de 2023, que, en relación con el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de un premio procedente de la participación de un juego de azar, señala que, en ausencia de una norma de valoración específica de las ganancias o pérdidas derivadas del juego, se ha venido interpretando que, en los premios procedentes de sorteos, la valoración de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia del premio coincide con el importe del premio, pero la aparición de nuevas modalidades de juego como consecuencia de la aprobación de la Ley 13/2021, de 11 de mayo, de regulación del juego, en los que las cantidades jugadas para la obtención del premio, resultan significativas, conduce a matizar dicho criterio. Declara que: "De esta forma, atendiendo al principio de capacidad económica, para la cuantificación de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de un determinado premio procedente del juego, se computará la diferencia positiva, entre el importe del premio obtenido y la cantidad jugada directamente relacionada con la obtención del mismo, al ser esta diferencia la magnitud que representa la cuantía de la renta obtenida por el contribuyente". Dicho informe precisa que esta fórmula de cálculo de las ganancias derivadas del juego "resulta aplicable con independencia de que se hayan obtenido con anterioridad el 1 de enero de 2012 o a partir de esa fecha, dado que la modificación del artículo 33.5. d) de la LIRPF, anteriormente citada no supone variación alguna en la forma de calcular las citadas ganancias".

Pues bien, a efectos de computar o no las pérdidas patrimoniales no habrá que distinguir si estas se han obtenido o no, antes o después del 1 de enero de 2012, puesto que, como aclara, el preámbulo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, también se podrán computar las mismas hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo impositivo.

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: en interpretación del art. 33.5.d) LIRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, procede computar, a efectos de este impuesto, como pérdidas patrimoniales, todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo, procediendo su compensación con el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

Cuarto. Pretensiones.

La parte recurrente solicita que se case la sentencia recurrida declarando que, cuando la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, en la redacción anterior a la Ley 16/2012, establece que "No se computarán como pérdidas patrimoniales" debe entenderse que, ese apartado d) sólo pretendía 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".

En cambio, la Abogacía del Estado solicita la desestimación del recurso.

Por todas las razones expuestas, procede declarar haber lugar al recurso y, en consecuencia, anular la sentencia recurrida y, al tiempo, estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto y dejar sin efecto los actos administrativos y resoluciones de las que derivan.

Quinto. - Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.

Haber lugar al recurso de casación 1185/2023, interpuesto por la procuradora doña Montserrat Montal Gibert en representación de don Donato, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 24 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 1950/2021 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011. Se casa y se anula la sentencia recurrida.

Segundo.

Estimar el recurso contencioso administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1950/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña ["TEAR"] de 23 de marzo de 2021, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001, deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2011 y acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación.

Tercero.

- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos expuestos en el último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.