

Consulta n.º 6661 de 13 de junio de 2014, de la Hacienda Foral de Bizkaia

LA LEY 1619/2014

Cuestión

El consultante es un jugador de póquer que va a trasladarse de manera periódica a EEUU para jugar en casinos, torneos y salas de juego profesionales de dicho país, manteniendo su residencia fiscal en Bizkaia.

Desea conocer la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tanto de las ganancias como de las pérdidas que obtenga por su participación presencial en partidas celebradas en salas, casinos y torneos de Estados Unidos de América.

Solución

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, el artículo 2 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19952/2013), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en vigor desde el pasado 1 de enero de 2014, en el que se indica que: *"Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1. A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia. (...)"*.

A lo que el artículo 6 de la misma NFIRPF añade que: *"1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. (...)"*.

De manera que, como regla general, las personas físicas residentes en Bizkaia se encuentran sujetas al IRPF en este Territorio Histórico por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

No obstante, el artículo 5 de la repetida NFIRPF determina que: *"Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español"*.

A este respecto, el consultante manifiesta que tiene intención de trasladarse periódicamente a EEUU para participar, de modo presencial, en partidas de póquer organizadas en ese país (en casinos, salas profesionales y/o torneos).

Consecuentemente, en primer lugar, procede examinar lo dispuesto en el Convenio de 22 de febrero de 1990, hecho en Madrid, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta (el Convenio), cuyo artículo 2, correspondiente a los impuestos comprendidos en el mismo, recoge que: *"1. Los impuestos existentes a los que se aplica este Convenio son: a) En España: i) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y ii) El Impuesto sobre Sociedades. b) En los Estados Unidos: Los Impuestos federales sobre la Renta que establece el Código de Rentas Internas (excluidas las contribuciones a la Seguridad Social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y sobre fundaciones privadas. Sin embargo, el Convenio se aplicará"*

a los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros solamente en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con personas que no tengan derecho a la exención de dichos impuestos con arreglo a este o a cualquier otro Convenio aplicable a los mismos. 2. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente los cambios importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales y las publicaciones oficiales relativas a la aplicación del Convenio".

Adicionalmente, el artículo 23 del citado Convenio prevé que: *"1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. (...)"*.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que las rentas derivadas de juegos de azar no se encuentran mencionadas específicamente en ningún artículo del Convenio.

De manera que, en lo que se refiere a los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del Convenio (es decir, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los Impuestos federales sobre la Renta que establece el Código de Rentas Internas), las rentas que obtenga el consultante como consecuencia de su participación presencial en partidas de póquer celebradas en EEUU únicamente podrán someterse a tributación en Bizkaia.

Aclarado lo anterior, el artículo 40 de la NFIRPF 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 Norma Foral se califiquen como rendimientos"*.

De donde se deduce que los resultados que obtenga el consultante por su participación en partidas de póquer y en juegos de azar, arriesgando cantidades de dinero, tendrán para él la consideración de ganancias o pérdidas de patrimonio.

Con respecto a lo cual, el artículo 44 de la misma NFIRPF prevé que: *"1. El importe de las ganancias patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición, actualizado cuando proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo siguiente, y transmisión de los elementos patrimoniales. b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso. 2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo"*.

No obstante, el artículo 43 de la repetida NFIRPF señala que: *"No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: (...) e) Las debidas a pérdidas en el juego (...)"*.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (LA LEY 6188/2014), en el que se especifica que: *"De acuerdo con lo previsto en la letra e) del artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran pérdidas patrimoniales no computables 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. No se computarán en ningún caso las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiera la disposición adicional decimoctava de la Norma Foral del Impuesto"*.

De donde se deduce que tienen la consideración de renta sujeta a gravamen las ganancias derivadas de juegos distintos de los regulados en la disposición adicional decimoctava de la NFIRPF (entre los que no se incluye aquél

por el que se pregunta) que excedan de las pérdidas soportadas por igual motivo durante cada período impositivo. Las pérdidas en el juego que superen las ganancias obtenidas en el mismo período impositivo no resultan computables.

En lo que respecta a la imputación temporal de estas rentas, el artículo 57 de la NFIRPF señala que: *"1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: (...) c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. (...)"*.

Con lo que, en definitiva, las ganancias y pérdidas obtenidas por el consultante como consecuencia de su participación en partidas de póquer se imputarán al período impositivo en el que gane, o pierda, la apuesta o el juego en cuestión.

Estas ganancias patrimoniales, así determinadas, forman parte de la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no derivar de la transmisión de ningún elemento patrimonial, y se integran y compensan en dicha base imponible general, atendiendo a lo previsto en el artículo 65 de la NFIRPF.

Las conclusiones alcanzadas en esta respuesta resultan igualmente aplicables bajo la vigencia de la, hoy derogada, Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre (LA LEY 12938/2006), en vigor hasta el pasado 31 de diciembre de 2013, incluso aun cuando en ella sólo se señalaba que no resultaban computables las pérdidas soportadas en el juego, ya que en ninguno de sus artículos se indicaba cómo calcular dichas pérdidas no computables, siendo así que el período impositivo del Impuesto venía constituido por el año natural (salvo en los casos de fallecimiento del contribuyente en un día distinto del 31 de diciembre).

