

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074816

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 2891/2017

SUMARIO:**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos que no constituyen alteración patrimonial.**

Administración de loterías. Aplicación de la DA. 34.^a de la Ley 26/2009 (PGE para 2010). La obligada tributaria alega inexistencia de ganancia patrimonial, afirmando que no se ha producido una transmisión propiamente dicha, sino que con motivo de la reorganización de la actividad, se vio forzada a pasar de un régimen de derecho administrativo a otro mercantil, optando por efectuar el cambio bajo la forma de sociedad unipersonal. Además, apoya su pretensión de inexistencia de transmisión en que no existió ningún precio para la cesión de titularidad, y en que además la gestión de los juegos y apuestas del Estado no sale de su patrimonio, sino que únicamente pasa de concesión *intuitu personae* a titular del 100 por cien de las participaciones y administradora de la persona jurídica.

Pues bien, el derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado, y con él el derecho a transmitirlo, nace con la firma del contrato mercantil entre SELAE (que lo cede) y la obligada tributaria (que lo recibe), y no antes, resultando de imposible aportación por parte de la obligada tributaria aquello que no tiene, que no obra ni ha obrado nunca en su patrimonio. Podemos afirmar que nunca ha existido el denominado derecho a transmitir la posición de comercializar los juegos y apuestas del Estado hasta que tal derecho se reconoce a los puntos de venta por EPELAE/SELAE en el contrato mercantil. Nunca, pues, un punto de venta ha tenido en su patrimonio de distribuidor de juegos y apuestas del Estado el denominado derecho a transmitir sin haber previamente firmado un contrato mercantil, documento donde en los términos, condiciones, y con las limitaciones fijadas por LAE se le ha otorgado tal derecho de cesión *inter vivos* o *mortis causa*.

Por tanto, no produciéndose una transmisión, puesto que no ha existido un derecho a transmitir, como se acaba de concluir, debe rechazarse que exista una ganancia o pérdida patrimonial contemplada en el art. 33.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio. En otras palabras, no existe ganancia de patrimonio del titular de una administración de lotería, tras acogerse al régimen de derecho privado consecuencia de la aplicación de la DA. 34.^a de la Ley 26/2009 (PGE para 2010), con la creación de una sociedad limitada unipersonal de su propiedad y de la que es administrador. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

Código Civil, art. 609.

Ley 42/2006 (PGE para 2007), disp. adic. 47.^aLey 26/2009 (PGE para 2010), disp. adic. 34.^a

Ley 30/2007 (Contratos del Sector Público), art. 28.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 01/06/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 17/05/2017 contra el Acuerdo de liquidación provisional de la Dependencia Regional

de Inspección de la Delegación Especial de ..., sede ..., dictado en fecha 05/04/2017, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2012. Cuantía: liquidación IRPF 2012 529.612,13 euros (454.182,12 euros de cuota y el resto de intereses de demora).

Segundo.

Mediante comunicación notificada en fecha 26/07/2016, se iniciaron actuaciones inspectoras relativas al IRPF 2012, de alcance parcial, limitadas a la comprobación de la transmisión de la Administración de Lotería.

La contribuyente había presentado en plazo reglamentario, declaración liquidación por el IRPF, ejercicio 2012, sin declarar ninguna ganancia patrimonial a consecuencia de la transmisión de la titularidad de un punto de venta de Lotería del Estado.

Recogiendo el resultado de las actuaciones desarrolladas en relación con el concepto tributario y ejercicio mencionados, en fecha 05/04/2017 se dictó acuerdo de liquidación en el que en síntesis se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

- La obligada tributaria, como persona física, era titular de un punto de venta de Loterías del Estado desde el 12/11/2001, para lo cual contaba con la oportuna licencia administrativa de la entidad pública Loterías y Apuestas del Estado (LAE) y estaba sometida a un régimen de Derecho Administrativo (Derecho Público).

- En fecha 22/07/2011, se constituyó la sociedad limitada unipersonal **X, S.L.U.** (N.I.F. ...), cuyo capital fue íntegramente desembolsado por la obligada tributaria, que es también su administradora única. El objeto social de la entidad es la comercialización de juegos y apuestas del Estado, así como las prestaciones adicionales que en su día puedan establecerse".

- Con fecha 30/12/2011, la obligada tributaria suscribió un documento en el que manifestaba su intención de firmar el contrato mercantil con la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado (SELAE) como persona jurídica unipersonal, a nombre de **X, S.L.U.** Con la firma de dicho contrato se optaba por el régimen de Derecho Privado regulado en la Ley de Contratos, de manera que se adquiriría la posibilidad de transmitir libremente en el mercado su negocio a terceros. Así, el día 22/05/2012 se firmó el "contrato de servicios de gestión de punto de venta de loterías y apuestas del estado, número de establecimiento ..." entre SELAE y la sociedad **X, S.L.U.**

La Inspección considera que el contrato suscrito entre la SELAE y la sociedad limitada unipersonal, además de evidenciar la voluntad de pasar del derecho administrativo al mercantil, recoge la transmisión de la gestión del punto de venta de loterías desde una persona física hasta una persona jurídica. Con ello, el cambio de titularidad de la concesión administrativa que se produce el 22/05/2012, supone una aportación no dineraria de la persona física a la sociedad, que es la que tiene ahora el derecho a explotar la administración de loterías. Por lo tanto, en el momento en que se transmitió a la entidad vinculada la titularidad del punto de venta, se produjo en el obligado tributario una modificación en la composición y en el valor de su patrimonio, lo que generó la correspondiente ganancia patrimonial de acuerdo con el artículo 33 LIRPF.

A pesar de que la operación anterior se realizó sin contraprestación alguna por parte de la sociedad, la normativa aplicable a las operaciones vinculadas obliga a valorar la transmisión a valor de mercado. En cuanto al valor de adquisición, se consideró nulo ya que el punto de venta de loterías y apuestas del Estado transmitido tenía su origen en una concesión administrativa por la que el obligado tributario no había satisfecho en su momento ningún importe.

El acuerdo de liquidación consta notificado a la interesada en fecha 17/04/2017.

Tercero.

Frente al acuerdo de liquidación, con fecha 17/05/2017, la obligada tributaria registró un escrito por el que interponía *per saltum* la presente reclamación económico-administrativa ante este TEAC, a la que se le asignó número de RG 00-02891-2017. En el propio escrito de interposición, la reclamante formuló cuantas alegaciones estimó convenientes a su derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la liquidación impugnada, a la vista de las alegaciones presentadas por la interesada, que se concretan en:

a) Tras recordar el recorrido normativo en la gestión de comercialización de los juegos y apuestas del Estado, desde 1985 hasta la liberalización del sector, la reclamante defiende que no ha habido transmisión del punto de venta de loterías, pues ella continúa con la comercialización del mismo, obteniendo una comisión por dicho trabajo, que antes percibía directamente como persona física y ahora percibe en calidad de propietaria de la totalidad de las participaciones de **X**. Así, la interesada entiende que la variación patrimonial se producirá, en su caso, cuando transmita las participaciones sociales de **X, S.L.U.** a un tercero, pero no por el cambio jurídico de su relación con SELAE. Asimismo, señala que en todo caso, el cambio en las relaciones jurídicas entre SELAE y el punto de venta ha sido impuesto, en absoluto voluntario, por lo que habría que valorar la existencia de vicio en el consentimiento expresado.

b) Subsidiariamente, se cuestiona la valoración del punto de venta, señalando que no se ha tenido en cuenta que la actividad comercial se desarrollaba en locales arrendados (circunstancia considerada en otras Dependencias Regionales), no existe respaldo documental alguno que garantice la veracidad de los datos publicados en Internet, no se informa de si es un establecimiento integral o mixto, etc. En conclusión, se manifiesta totalmente disconforme con la muestra utilizada, dada la falta de adecuación de la misma a las concretas características del punto de venta cuya transmisión se trata de valorar. Así, señala que el coeficiente obtenido de la muestra de transmisiones, (3,54), que se aplica sobre la media de comisiones obtenidas en los últimos años, resulta totalmente desproporcionado en relación con los aplicados en las regularizaciones efectuadas en el resto de España e incluso en otros puntos de la misma Comunidad Autónoma.

c) Por último, se aprecia la existencia de un error aritmético en los cálculos efectuados.

Tercero.

La obligada tributaria alega inexistencia de ganancia patrimonial, afirmando que no se ha producido una transmisión propiamente dicha, sino que con motivo de la reorganización de la actividad, se vio forzada a pasar de un régimen de derecho administrativo a otro mercantil, optando por efectuar el cambio bajo la forma de sociedad unipersonal. Además, apoya su pretensión de inexistencia de transmisión en que no existió ningún precio para la cesión de titularidad, y en que además la gestión de los juegos y apuestas del Estado no sale de su patrimonio, sino que únicamente pasa de concesión *intuitu personae* a titular del 100 por cien de las participaciones y administradora de la persona jurídica.

Por otra parte, la reclamante señala que, en cualquier caso, el cambio en las relaciones jurídicas entre SELAE y el punto de venta ha sido forzado, por lo que habría que valorar la existencia de vicio en el consentimiento expresado. Así, hace especial hincapié en que en el documento presentado ante la LAE en fecha 30/12/2011, en el que manifestó su intención de firmar el contrato mercantil como persona jurídica unipersonal, a nombre de **X, S.L.U.** expuso expresamente:

"IV. Que ante el temor de que pueda perder mi medio de vida y el de mi familia, me veo forzado a solicitar el pase al régimen privado y firmar el contrato mercantil de SELAE como regulador de la relación que desea tener con su red de ventas".

Por ello, alega que la opción no fue voluntaria ya que no tenía expedida su voluntad y la opción se produjo por temor a fallecer y que ello supusiese la salida del negocio fuera de su patrimonio. Este TEAC no comparte esta manifestación de la reclamante ya que en todo caso, tuvo la posibilidad de mantener para su negocio la naturaleza de concesión administrativa sujeta a régimen jurídico de Derecho Público y, sin embargo, voluntariamente ejerció su opción por el nuevo régimen de Derecho Mercantil para adquirir el derecho, de indudable valor económico, a traspasar o ceder libremente en el mercado el punto de venta de loterías.

En la misma línea, la interesada expone que ya ejerció una acción judicial de solicitud de nulidad del contrato mercantil por haber sido firmado con vicio en el consentimiento, que correspondió por reparto al Juzgado de Primera Instancia núm. 39 de Madrid, Procedimiento Ordinario En esta reclamación, la interesada insiste de nuevo en una cuestión ya formulada en el curso de las actuaciones inspectoras, cual es manifestar que, en la Sentencia de fecha 17/07/2014, el Tribunal no entró al fondo del asunto sobre el alegado vicio de consentimiento, al considerar que la competencia para ello correspondía a los juzgados de lo mercantil.

Esta alegación ya fue debidamente contestada en el acuerdo de liquidación, en el que se puntualizó a la obligada tributaria señalando que en el Fundamento Primero de la citada Sentencia se concluía que no había existido ningún vicio de consentimiento en la firma del contrato. Así, tras analizar detalladamente la Sentencia invocada y reproducirla en la parte que interesaba, la Inspección destaca que sí ha habido pronunciamiento en cuanto al fondo del asunto en relación con el vicio de nulidad, indicando que la remisión a los juzgados de lo mercantil se realizó únicamente en lo que atañe a la decisión sobre la nulidad de las cláusulas generales del contrato.

Entrando ya en el fondo del asunto, la primera cuestión a tratar ha de ser la de determinar la naturaleza, el ámbito y contenido del bien o derecho cuya transmisión (hipotética o cierta) constituye el presupuesto de la actuación de la administración tributaria y del derecho aplicable.

Con carácter previo a cualquier otra apreciación hemos de recordar que en nuestro ordenamiento jurídico la titularidad de bienes y derechos se encuentra regulada con carácter general en el Artículo 609 del Código Civil, el cual establece que "La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición".

De los supuestos que contempla el Código Civil únicamente puede ser adquirido el analizado derecho a transmitir por mandato de ley o por tradición.

Parece indiscutible en términos generales (históricamente así ha sido), y al menos en este caso no sido objeto de controversia, que la titularidad de los juegos (lotería nacional, primitiva, euro millones, etc.) y apuestas deportivas explotados desde el siglo XVIII, ha correspondido y corresponde al Estado (Administración General), bien directamente por la Hacienda Pública a través de sus servicios (Servicio Nacional de Loterías) bien a través de sus entes personificados (ONLAE; EPELAE; SELAE), titularidad plena que incorpora, entre otros, los derechos de explotación comercial de los juegos (que puede explotar directamente o ceder), titularidad y derechos de adquisición originaria, adquisición que se produce por ley con la creación de los juegos y apuestas, de forma que el origen de la titularidad coincide con el propio nacimiento del derecho, por no traer causa de ningún titular anterior.

En consecuencia, por el contrario, la titularidad de cada punto de venta habrá de ser una titularidad derivativa, pues el titular pleno (al que denominaremos LAE, Loterías y Apuestas del Estado) cede o transmite, mediante la tradición, parte de su derecho, solo el de distribución o venta comercial, a otra persona (titular de punto de venta) tratándose de una tradición no plena sino limitada a las condiciones pactadas o normativamente establecidas, lo que da lugar a una titularidad fiduciaria, de forma que aparentemente el derecho esta atribuido a un titular (fiduciario, punto de venta), pero en realidad tal titularidad estará limitada por el pacto (o norma) entre el fiduciario y el verdadero titular (LAE).

Podemos concluir, pues, que el titular de un punto de venta es un titular derivado, fiduciario, con el derecho a explotar y comercializar los juegos y apuestas del Estado, pero tan solo en los términos, con el alcance, y en el ámbito territorial que resulte de las normas aplicables o de los pactos/contratos suscritos con el titular de origen.

La segunda cuestión, pasa por identificar el derecho del titular de un punto de venta, particularmente el de una categoría de estos (junto a los delegados y mixtos) cual es del administrador de loterías, su alcance y contenido, en particular en lo referente al denominado derecho a transmitir. Sin necesidad de remontarnos a los orígenes de la lotería estatal en el reinado de Carlos III, año 1763, podemos afirmar que desde entonces (en el año 1984 se crea el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado (ONLAE), en el año 2000 se transforma en «Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado» y en el año 2011 pasa a ser la actual «Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado» (SELAE)), hasta el año 2011 la titularidad, la gestión y particularmente la comercialización ha sido netamente pública, sujeta a un régimen jurídico administrativo, que tuvo su principal soporte en el Decreto de 23 de marzo de 1956 por el que se aprueba la Instrucción General de Loterías y en el Real Decreto 1082/1985. de 11 de Junio, por el que se regula la Clasificación, provisión, funcionamiento, traslado, transmisión y supresión de las administraciones de la Lotería nacional.

La denominada transmisión (ínter vivos o mortis causa) regulada en el capítulo IV del citado Real Decreto, se puede apreciar y deducir de su simple lectura que no es tal transmisión ni supone *traditio* alguna, sino que regula simplemente un supuesto excepcional de nombramiento directo, frente al régimen general de concurso regulado en el anterior capítulo III, para la provisión de puntos de venta de la red comercial.

Se configura, pues, la red comercial (puntos de venta) como un régimen concesional, público/administrativo, otorgado *intuitu personae*, siendo entre otras causa de extinción y pérdida de la titularidad, del nombramiento como administrador de loterías el incumplimiento de la obligación de desempeñar directamente la Administración.

Son numerosas las sentencias que refrendan esta construcción jurídica, entre las que cabe citar la STS 02/01/2016, cuyo contenido se reitera en una nueva casación por la reciente STS 2102/2017 (23/05/2017) que en relación a una Administración de loterías (en régimen concesional) expresa QUE LA TITULARIDAD NO SE TRANSMITE NI INTERVIVOS NI MORTIS CAUSA, criterio en consonancia con el también reflejado por el informe de la Abogacía del Estado de 12/01/2010 que señala la inexistencia de "...un derecho subjetivo de naturaleza patrimonial de transmitir la administración...".

Podemos concluir, y así se reconoce en el propio Acuerdo de Liquidación, que el titular de un punto de venta en régimen administrativo/concesional no tenía en su patrimonio un derecho de explotación/comercial que fuera transmisible, construcción jurídica que se refrenda con fundamento en los propios hechos (anteriormente no se producían transmisiones), en los antecedentes administrativos (la Administración no admitía transmisiones ínter vivos ni mortis causa), en el contenido de la normativa existente, construcción jurisprudencialmente refrendada,

La tercera cuestión que se nos plantea ha de girar, pues, en identificar cuando surge, es decir cuando la facultad o derecho a transmitir la titularidad de un punto de venta aparece en el mundo jurídico. Es el año 2006 cuando se constata por el poder público la necesidad promover una nueva regulación del juego (prolifera el juego online) que adapte nuestra normativa a las nuevas realidades existentes y que adapte nuestra normativa al ámbito regulatorio de la Unión Europea, separando las funciones administrativas de las comerciales ejercidas en nombre del Estado, ya que hasta entonces el órgano regulador y operador era el mismo, la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado (Ministerio de Economía y Hacienda), que actuaba como operador y a la vez como regulador tutelando y autorizando a otros operadores de juego como la R, S..., etc.

Este proceso, a impulso de la Administración General del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda se inicia formalmente con la Disposición Adicional 47ª de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, la que estableció la formalización de un Contrato-Programa entre el Estado y la (entonces) Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado, que sería suscrito el 19 de julio de 2007, entre la mencionada entidad pública y el Ministerio de Economía y Hacienda, texto que contenía diversos mandatos, y entre ellos el de promover un nuevo modelo de gestión de las loterías y apuestas de titularidad estatal, en concordancia con los criterios comunitarios (D. A. 47, apartado a) punto uno).

Así, desde el mes de julio del 2007 hasta el año 2009, Loterías y Apuestas del Estado realizó numerosos estudios e informes y mantuvo numerosas reuniones con Comunidades Autónomas, partidos políticos, entidades y asociaciones representativas del sector, labor que culmina en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en la creación de la Dirección General de Ordenación del Juego, y en lo que a su operador atañe con la transformación de una entidad pública (EPELAE) en una sociedad mercantil (SELAE) y con la sustitución de una red público-concesional de comercialización de los juegos y apuestas por una red privada-mercantil sujeta a derecho privado.

Dentro, pues, de un proceso global de transformación del sector se promueve la transformación de la red comercial, con amplia repercusión pública en el sector y abundante reflejo en los medios de comunicación, cambio que se refleja formalmente con la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, Disposición Adicional 34ª, donde, entre otras cuestiones, se establece que... los juegos y apuestas que gestiona la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado se comercializarán, en las condiciones que la misma establezca con sujeción a las normas de derecho privado. A dicho efecto establecerá, según proceda, mediante resolución o contrato, cualquier aspecto de carácter material o formal, técnico o procedimental, relativo a la organización, explotación, diseño, soporte, tecnología y comercialización de los juegos.

Igualmente establece que "... Los actuales (en aquel momento) titulares de los puntos de venta y Delegaciones Comerciales de Loterías y Apuestas del Estado que formen parte de la red comercial externa podrán optar, en el plazo de dos años, al nuevo régimen previsto en el punto 1 de este apartado (su selección, contratación, extinción y régimen jurídico, así como su vinculación con la mencionada entidad se sujetara al Derecho Privado) o mantener, respecto a su vinculación con la entidad pública empresarial, la naturaleza y régimen jurídico actual hasta el fallecimiento, jubilación, renuncia o cese del titular".

El proceso de transformación de la red comercial es una parte más de un conjunto de cambios promovidos por la Administración, Ministerio de Economía y Hacienda, sin privar de derechos, ni de imponer costes a los titulares de la red de ventas, evitando con ello un cúmulo de reclamaciones y exigencias de indemnizaciones por la extinción de las concesiones.

Simplemente se promovió y se estableció un nuevo sistema de comercialización, privado, que sustituía al anterior, concesional, favoreciendo el tránsito mediante el reconocimiento/otorgamiento de nuevos derechos o beneficios a la red de ventas, como es precisamente el hoy analizado derecho de transmisión, *inter vivos* o *mortis causa*.

Es por ello, y así se refleja en las Circulares de la propia EPELAE sobre el contrato mercantil que la firma del mismo solo podía realizarse por el anterior titular en régimen concesional, o por el/ella en su condición de administrador de una sociedad de la que fuere accionista único (SLU). Con ello la propia EPELAE evidencia su voluntad, la de la Administración, de evitar de inicio transmisiones impropias.

Amparada por la ley (DA 34 de la Ley 26/2009), EPELAE establece las condiciones de comercialización en régimen de derecho privado, de forma que, simultáneamente a que se extingue un régimen, el concesional, nace otro, el mercantil. EPELAE otorga la facultad de distribuir sus productos en las condiciones por ella fijadas a sus distribuidores y respetando los derechos de su preexistente red de ventas. Solo en este momento nace para sus puntos de venta el derecho a transmitir, en los términos y condiciones contractualmente establecidos, adquiriendo, bajo ciertas condiciones y términos, el derecho de comercializar de los juegos y apuestas de EPELAE, (bien de SELAE, según el tiempo o fecha de la firma del contrato).

Hasta que EPELAE decide reconocer este derecho o facultad a su red, e incorporar al nuevo contrato tal derecho de cesión *inter vivos* o *mortis causa*, con sus condiciones y límites, este derecho no existe en el mundo jurídico de los juegos y apuestas del Estado. La ley no lo menciona ni lo regula como un derecho autónomo, solo habla de comercializar con sujeción a normas de derecho privado.

Hemos de ser conscientes que en este proceso de cambio, EPELAE de formas diversas, y entre ellas por sendas Circulares permite y avala la firma del contrato mercantil por el antiguo titular o por uno nuevo, persona jurídica, siempre que esta sea de propiedad íntegra del antiguo titular.

Si tras el proceso de cambio o transformación de un sector promovido y tutelado por el poder legislativo y por la Administración, por el propio Ministerio de Economía y Hacienda, bajo el ámbito de dirección de la misma Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (y por EPELAE), otra de sus entidades dependientes, la AEAT, interviene a posteriori de manera no prevista en el citado proceso, el ciudadano afectado ve quebrada su confianza legítima en que actuaba correctamente, sin perjuicio alguno para sus derechos e intereses, al seguir los procedimientos señalados por la ley, por el Ministerio, por EPELAE.

Recordemos que según el Tribunal Supremo, Sentencia de 15 de abril de 2002 (Rec. casación.77/1997) "El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones".

Como señala el Alto Tribunal, Sentencia de 10 de junio de 2013 (Rec. casación 1461/2012) "... el respeto al principio de protección de la confianza legítima, que rige en un Estado de Derecho las relaciones entre la Administración y los particulares, por imperativo de lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, determina que una autoridad pública no puede adoptar decisiones que frustren o defrauden las expectativas fundadas de los particulares, derivadas de un previo proceder de la Administración, acorde con la legalidad, que ha provocado que éstos, basados en la situación de confianza suscitada, adecuen su comportamiento procedimental".

Podemos, pues, concluir que se trata de un proceso de iniciativa pública de transformación de un sector, bajo las condiciones y términos fijados por el poder legislativo y la propia Administración impulsora, que en lo tocante a la red de ventas de EPELAE, tales condiciones y términos, se fijan y concretan por la propia EPELAE a través de la firma de un contrato, (documento de más de setenta páginas) que delimita la forma en que el titular del punto de venta puede comercializar y explotar los juegos y apuestas del Estado, sus derechos y obligaciones y entre estos, la existencia de un contractualmente denominado derecho de cesión, los términos y condiciones en que puede ser objeto de tradición a terceros, ínter vivos o mortis causa, el derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado .

Por último, nos queda plantearnos cuando se adquirió, hipotéticamente, el derecho a transmitir, y por quien, así como cuando se produjo, de haberse producido, la transmisión del derecho a la comercialización de los juegos y apuestas del Estado, a un tercero.

Según consta en el acuerdo de liquidación:

"La obligada tributaria optó por pasar al régimen de Derecho privado (mercantil), optando por efectuar el cambio bajo la forma de sociedad unipersonal.

El único requisito que SELAE exigió para poder ejercer la opción de pasar de un régimen administrativo a otro mercantil era ser titular de un punto de venta de loterías, por lo cual en el momento que se solicita el cambio se genera en el titular un derecho a poder transmitir el negocio a un tercero, que antes no tenía. Ese derecho adquirido lo ejerce D^a **Mx...** pasando a derecho mercantil como persona jurídica directamente, mediante la firma del citado contrato como sociedad limitada unipersonal.

Este contrato suscrito entre la SELAE y la sociedad **X S.L.U.**, es el documento que evidencia la voluntad de la obligada tributaria de pasar del derecho administrativo al derecho mercantil. Este contrato recoge, asimismo, la transmisión de la gestión del punto de venta de loterías desde una persona física hasta una persona jurídica, que se convierte en parte contratante del contrato de servicios de gestión del punto de venta.

En aplicación de esta potestad, el cambio de titularidad de la concesión administrativa supone una aportación no dineraria de la persona física, que tenía la titularidad del derecho a explotar la administración de loterías, a la persona jurídica, que es la que tiene ahora ese derecho.

La aportación no dineraria se produce con la firma el día 22 de mayo de 2012 del contrato de servicios de gestión de punto de venta de loterías y apuestas del estado entre SELAE y la sociedad **X S.L.U.**, cuya administradora única es la obligada tributaria. A partir de ese momento la Administración de Loterías deja de ser explotada por la contribuyente, pasando a ser titularidad de la entidad firmante del nuevo contrato de Gestión de punto de venta".

De ello concluye la AEAT en la liquidación que con la transmisión del negocio se produce una alteración del patrimonio de la obligada tributaria, que tributa conforme al artículo 33 de la Ley 35/2006 (LIRPF), en el concepto de "ganancias y pérdidas de patrimonio".

Sin embargo, la AEAT en el acuerdo de liquidación sostiene una construcción jurídica según la cual la titular del punto de venta, siendo todavía administradora de loterías en régimen concesional adquiere el derecho a transmitir (escrito de 30/12/2011) su posición a un tercero por su sola manifestación de voluntad de optar por el régimen de derecho privado, y no solo lo adquiere sino que también como administradora realiza su aportación no dineraria (no se especifica la forma) a la sociedad mercantil **X SLU**. Pero cabría preguntarse:

- ¿En que términos, contenido, se adquiere ?
- ¿En que forma y términos se transmite?
- ¿Ese derecho a transmitir, donde estaba previsto, regulado o creado?

- ¿EPELEAE puede, jurídicamente, admitir que unilateralmente se configure una relación jurídica (escrito de 30/12/2011) de la se supone que es parte, sin que exista una manifestación de voluntad por su parte de aceptación?

- ¿Cómo administradora en régimen concesional, y todavía lo era, podía ser a 2011 titular de tal derecho a transmitir?

- Ese derecho a transmitir hipotéticamente adquirido ¿cuál era su contenido? ¿era absoluto? ¿tenía límites? ¿tenía condiciones? ¿cuáles?

- El derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado/EPELAE que hipotéticamente se podía transmitir ¿con que contenido, condiciones y límites se transmite?

La respuesta a todas estas cuestiones resulta evidente, no era posible. El derecho a transmitir hasta entonces inexistente sólo podría adquirirse (tras la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, Disposición Adicional 34^a), en este caso, *ope legis* o por tradición.

Adquirir *ope legis*, de pleno derecho por imperativo legal, exigiría que así se dijera expresamente en la ley, así como que estuviera al menos identificado (la norma no lo menciona nunca) cuando no definido y delimitado su alcance y contenido. Al contrario, la ley establece, exige, que EPELAE fije por resolución o por contrato... según proceda... cualquier aspecto de carácter material o formal, técnico o procedimental, relativo a la organización, explotación, diseño, soporte, tecnología y comercialización de los juegos, y dentro de cualquier aspecto... relativo a... la comercialización de los juegos se encontraría el derecho o no a transmitir. El hecho de manifestar por escrito, por parte de la administradora concesional su voluntad de optar por el régimen mercantil y suscribir el contrato mercantil, no tiene otro alcance que respetar los plazos legales para manifestar su voluntad de futuro, como ella misma señala en el expositivo I de su escrito, de... pasar al régimen privado mediante la firma de un contrato mercantil.

Adquirir por cesión, tradición o transmisión, de forma derivativa de su verdadero titular (DA Trigésima Cuarta. Uno. 1 de la ley 26/2009 reconoce la titularidad a EPELAE al hablar de ... sus productos), lo cual exige la manifestación de voluntad de este titular, el otorgamiento de un contrato que fije los términos y condiciones de la cesión, que por imperativo legal del Art. 28.1 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (al que se remite la DA Trigésima Cuarta. Uno. 1 de la ley 26/2009), deberá formalizarse por escrito, y no verbalmente, dado el carácter formal de la contratación del sector público.

Podemos concluir, pues, que el derecho a transmitir, del titular de un punto de venta, forma parte del derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado en régimen mercantil, y que tal derecho a transmitir no se configura *ope legis*, sino que forma parte (con sus términos y límites) de las condiciones que...la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado (tal y como dice la DA Trigésima Cuarta. Uno. 3 de la ley 26/2009)... establezca con sujeción a las normas de derecho privado... mediante... contrato (...sobre...) cualquier aspecto de carácter material o formal, técnico o procedimental, relativo a la organización, explotación, diseño, soporte, tecnología y comercialización de los juegos.

En definitiva, el derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado, y con él el derecho a transmitirlo, nace con la firma del contrato mercantil entre SELAE (que lo cede) y X SLU (que lo recibe), y no antes, resultando de imposible aportación por parte de Doña **Mx...** aquello que no tiene, que no obra ni ha obrado nunca en su patrimonio.

Son numerosas las sentencias del Tribunal Constitucional, y entre ellas la STC 295/2006, que declaran que "... sería contrario al principio constitucional de capacidad económica... gravar o hacer tributar... en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)".

Como conclusión, podemos afirmar que nunca ha existido el denominado derecho a transmitir la posición de comercializar los juegos y apuestas del Estado hasta que tal derecho se reconoce a los puntos de venta por EPELAE/SELAE en el contrato mercantil. Nunca, pues, un punto de venta ha tenido en su patrimonio de distribuidor de juegos y apuestas del Estado el denominado derecho a transmitir sin haber previamente firmado un contrato mercantil, documento donde en los términos, condiciones, y con las limitaciones fijadas por LAE se le ha otorgado tal derecho de cesión ínter vivos o mortis causa.

Por tanto, no produciéndose una transmisión, puesto que no ha existido un derecho a transmitir, como se acaba de concluir, debe rechazarse por este TEAC que exista una ganancia o pérdida patrimonial contemplada en el artículo 33.1 de la LIRPF como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio, lo que lleva a

estimar esta primera alegación, si bien de acuerdo con la argumentación detalladamente expuesta. Por ello, debe estimarse la reclamación, anulando el acto impugnado.

La estimación de esta primera alegación, hace innecesario entrar en el examen de las restantes alegaciones planteadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.