

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V1643-21

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 31/05/2021

Normativa TRLIL. Ley 37/1992. Ley 35/2006

Descripción de hechos La consultante se dedica al ejercicio profesional de la abogacía. Paralelamente a su actividad profesional practica de manera personal, habitual y directa el deporte de equitación, habiendo participado en 2019 en 15 competiciones en las que ha obtenido unos ingresos en premios de 15.337,50 euros.

Cuestión planteada Tributación en IAE, IVA e IRPF.

Contestación completa Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 78 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece en el apartado 1 "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

A continuación, el apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL señala "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Son sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (artículo 83, TRLRHL).

No obstante, de acuerdo con lo previsto por el artículo 82.1.c) del TRLRHL se hallan exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otros sujetos pasivos, las personas físicas por el ejercicio de todas sus actividades económicas.

Sin perjuicio de lo anterior, a los solos efectos de la clasificación de la actividad en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y de conformidad con todo lo expuesto, la consultante, que es deportista, miembro de la Real Federación Hípica Española, que ejerce el deporte de la equitación de manera personal sin vinculación laboral y que se plantea participar con carácter profesional en competiciones de hípica, debe figurar dada de alta en el grupo 047 de la sección tercera de las citadas Tarifas, con arreglo a lo previsto por el apartado 4 de la regla 3ª de la Instrucción.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La consultante practica, al margen de su actividad económica habitual de abogacía, el deporte de la equitación. Ocupa el puesto 31 en el ranking de la Real Federación Hípica Española, teniendo el carácter de profesionales la totalidad de los federados que ocupan las posiciones 1 a 30, ambos inclusive. Durante 2019 ha obtenido unos ingresos en premios de 15.337,50 euros. En cuanto a los gastos derivados de esta actividad, se incluyen las matrículas para participar en los

concursos, el coste de adquisición de los caballos, el mantenimiento de los mismos, transportes y seguros, así como el pago de una licencia anual para participar en competiciones nacionales e internacionales.

Dada la mejora de su posición en el ranking nacional, se plantea competir como amazona profesional.

Desea conocer si la actividad que desarrolla tiene la consideración de actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, la deducibilidad de las cuotas soportadas en el ejercicio de la misma.

Segundo.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Tercero.- Del escrito de la consulta se deduce que la consultante además de su actividad de abogacía por la que ya tiene la condición de profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido va a participar en competiciones hípcas como profesional obteniendo ingresos por su participación.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la actividad a que se refiere el escrito de consulta, en particular, cuando la consultante, como así parece deducirse del escrito de consulta, tenga intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuarto.- Por lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo, este se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos, el artículo 93 señala en su apartado uno que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.”.

El apartado uno del artículo 94, por su parte, establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).

2º. Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

(...).”.

Así pues, en la medida en que la consultante, que ya contaba con la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, realice una nueva actividad como deportista profesional en los términos señalados, podrá deducir las cuotas soportadas por los gastos descritos en el escrito de consulta, siempre que se deban a la adquisición de bienes o servicios que destine a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y no exentas, y siempre que se cumplan los restantes requisitos y condiciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consulta se concreta en la tributación de los premios obtenidos por la consultante por su participación en los concursos hípicas, planteando si esa tributación puede realizarse desde la consideración de aquella participación como el ejercicio de una actividad económica con la consecuente incidencia de los gastos realizados en la determinación del rendimiento neto.

El asunto de la tributación de los premios que se otorgan a contribuyentes por este impuesto en competiciones deportivas ha sido objeto de análisis por este Centro en numerosas contestaciones, habiéndose establecido, en lo que respecta a las retenciones a practicar sobre los mismos, el criterio que se expone a continuación.

El artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), “Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas” considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales “en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comporta, de acuerdo con lo anterior, calificar como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los propios deportistas en el desarrollo de su actividad. En este sentido, este Centro viene interpretando que tanto los “fijos” como los premios que los organizadores/patrocinadores de competiciones deportivas satisfagan a los participantes tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales. La única excepción a esta calificación vendría dada por la existencia de una relación laboral entre organizador y deportista, en cuyo caso procedería conceptuar aquellos importes como rendimientos del trabajo.

Por tanto, desde la perspectiva del pagador de los premios, su calificación como rendimientos de actividades profesionales —excepcionalmente, en caso de existencia de relación laboral: rendimientos del trabajo— determina que los mismos siempre estén sometidos a retención (conforme al artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto), siendo este el criterio que este Centro viene manteniendo respecto a las retenciones sobre los premios en competiciones deportivas.

Ahora bien, esta sujeción a retención —que resulta operativa desde la posición del obligado a retener o ingresar a cuenta— procede desvincularla de la calificación que en determinadas circunstancias pudiera corresponder al importe de los premios desde la perspectiva del beneficiario, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues debe tenerse en cuenta que desde esta concreta perspectiva (la del beneficiario) la calificación de los mismos como rendimientos de actividades económicas sólo será posible cuando la actividad deportiva en la que se han obtenido constituya para el premiado una actividad económica, lo que exige el cumplimiento de los requisitos que para dicha consideración establece el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), donde se dispone lo siguiente:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. (...)”.

No existiendo tal ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios —lo que constituye una cuestión de hecho, cuya determinación es ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria—, y no siendo consecuencia de una relación laboral (o que procediera calificar como tal, por desarrollarse una prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena, bajo el ámbito de organización y dirección del empleador), los premios obtenidos se calificarán —a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el premiado— como ganancias patrimoniales, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto:

“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”.

Dicho lo anterior, si conforme con lo expuesto resultara procedente considerar existente el ejercicio de una actividad económica —profesional, deportista hípica, en este caso—, a la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se refiere el artículo 28.1 de la Ley del Impuesto estableciendo lo siguiente:

“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”.

La remisión del artículo 28.1 nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), cuyo apartado 3 establece que “en el método de estimación directa la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

“e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglos a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos,

serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Con este planteamiento, los gastos en los que pudiera incurrir la consultante tendrán la consideración de deducibles —los bienes de inversión a través de las amortizaciones— en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica siempre que se cumpla el principio de correlación y los requisitos referidos en el párrafo anterior.

Finalmente, respecto a las cuestiones sobre obligaciones formales y sobre la compensación del rendimiento negativo que pudiera derivarse de la actividad deportiva (en el supuesto de considerarse como ejercicio de una actividad económica en los términos indicados), debe señalarse que el ejercicio de tal actividad estaría sometido a las correspondientes obligaciones censales y de pagos fraccionados que afectan a las actividades profesionales. Por su parte, en cuanto a la compensación del rendimiento neto negativo que pudiera resultar de la actividad deportiva su importe sería compensable con el rendimiento neto positivo derivado del ejercicio de la actividad profesional de abogada.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria.