

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2112-23

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 19/07/2023

Normativa Ley 37/1992. TRIRNR. RIRPF.

Descripción de hechos La sociedad consultante va a organizar competiciones deportivas de atletismo en Costa Rica e Islandia en las que participarán corredores aficionados y profesionales de España y de otros países a los que se exigirá el pago de una cuota. Con dichas cuotas se atienden los gastos de organización y se destina un porcentaje al pago de premios, quedándose la sociedad con el resto.

Cuestión planteada Sujeción al IVA y a retención (IRNR e IRPF).

Contestación completa Impuesto sobre el Valor Añadido

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), dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

Por su parte, el artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. 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.

(...)”.

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante y a los participantes en las competiciones deportivas a las que se refiere el escrito de consulta, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional en cuanto ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En este sentido, el servicio de organización de competiciones consultado constituirá un servicio realizado en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios vienen reguladas en el artículo 69, 70 y 72 de la citada Ley. En relación con la cuestión planteada el artículo 69.Uno de la citada Ley dispone que:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de

esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

Por su parte, el artículo 70 de la Ley 37/1992 establece en su apartado uno, números 3º y 7º, que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio

(...)

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

De este modo, el servicio de organización de competiciones deportivas, cuya contraprestación consistirá en la cuota de inscripción satisfecha por los participantes, se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dicha competición se celebre en el territorio español de aplicación del Impuesto tal y como este se define en el artículo 3 de la Ley 37/1992. No obstante, según la información aportada en el escrito de consulta las competiciones se van a desarrollar en Costa Rica e Islandia, por lo que los servicios consultados no estarán sujetos al impuesto sobre el valor añadido.

Por otra parte, respecto a la sujeción al Impuesto de los premios en metálico que satisfaga la consultante a los participantes, existen reiterados pronunciamientos de este Centro directivo en la materia, entre otras, la contestación vinculante de 27 de marzo de 2013, número V0642-13, que establece lo siguiente:

“De acuerdo con lo expuesto, las prestaciones de servicios objeto de consulta consistentes en la participación en carreras de caballos por la propiedad de los mismos conllevan la realización de una actividad empresarial o profesional, cualquiera que sea la modalidad de la contraprestación que perciba con ocasión de los mismos (cantidad fija por participación, premios o pagos en metálico en función de la clasificación obtenida u otras), estando sus operaciones sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del mismo modo tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto la participación de los yóqueys profesionales en las carreras de caballos, teniendo la consideración de contraprestación los premios que pudieran obtener como consecuencia de la mencionada participación.”.

En idéntico sentido la contestación vinculante de 9 de septiembre de 2014, número V2330-14:

“Por último la obtención de premios remunerados estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando esté directamente relacionada con las actividades ejercidas por la consultante.”.

Igualmente, la contestación vinculante de fecha 20 de julio de 2016, número V3438-16, dice que “en consecuencia, los pilotos profesionales que participan en las carreras prestando servicios sujetos y no exentos a los organizadores de dichos eventos están obligados a expedir y entregar la correspondiente factura en la que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido por los premios recibidos.”.

En conclusión, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del importe de los premios obtenidos por la participación en las competiciones consultadas exige distinguir entre los premios obtenidos por profesionales o por aficionados.

De los preceptos señalados anteriormente se deriva que los servicios prestados por quienes tengan la condición de empresario o profesional por ser corredores profesionales, se llevan a cabo en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En particular, tales servicios se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español en la medida en que se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, es decir, cuando la destinataria del servicio, la entidad consultante, disponga de su sede o establecimiento permanente o, en su defecto, domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el lugar desde el que se preste.

En conclusión, si la consultante está establecida en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, como parece deducirse de la información aportada, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentos el importe de los premios en metálico obtenidos por la participación en las competiciones consultadas siempre que el corredor tenga la condición de empresario o profesional. Este servicio se entenderá prestado en territorio español de aplicación del Impuesto según la regla general de localización de las prestaciones de servicios del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, los premios obtenidos por corredores aficionados, que no tengan la condición de empresarios o profesionales no constituyen la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al quedar dicha operación fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En el caso de corredores no residentes en España habrá de analizarse si se trata de rentas obtenidas en territorio español. En este sentido, el artículo 13, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), indica que se consideran obtenidas en territorio español:

“(…)

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

(…)

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

(…)”

En la medida en que, de acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta, las competiciones se lleven a cabo en Costa Rica e Islandia, los premios percibidos por los corredores no residentes en España no se considerarán obtenidos en territorio español y, por tanto, no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En el caso de corredores con residencia fiscal en territorio español deberá tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, por su renta mundial, según lo que dispone el artículo 2 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 de 29 de noviembre de 2006).

No obstante, el artículo 5 de dicha Ley señala que: “Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

Así, resultarán de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 4 de marzo de 2004 (BOE 1 enero 2011) y el Convenio entre el Reino de España y la República de Islandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 22 de enero de 2002 (BOE de 18 de octubre de 2002.)

El artículo 17 del Convenio hispano-costarricense establece que:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. No obstante las disposiciones del apartado 1, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el mismo y realizadas al amparo de un Convenio o Acuerdo cultural o deportivo entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades, si la visita a ese Estado se financia, total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales”.

Por su parte, el artículo 17 del Convenio hispano-islandés dispone que:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”.

En cuanto a la definición de los términos “artista” y “deportista”, los comentarios al apartado 1 del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE contienen un desarrollo de dichos conceptos. En este sentido, el comentario 9.1 clarifica que el artículo 17 no solo se aplicaría a los deportistas profesionales sino también a un deportista amateur.

De acuerdo con los artículos transcritos, los premios recibidos por residentes en España como consecuencia de las carreras celebradas en Costa Rica e Islandia podrán tributar tanto en España como en Costa Rica e Islandia, correspondiéndole a España, en su caso, eliminar la doble imposición por ser el país de residencia.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

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 —la entidad mercantil consultante: persona jurídica obligada a retener, conforme se establece en el artículo 76.1.a) del Reglamento del Impuesto—, su calificación como rendimientos de actividades profesionales (pues no existe relación laboral entre la consultante y los participantes) determina que los mismos, en cuanto se satisfagan a contribuyentes por el IRPF, 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.

En cuanto a la retención aplicable, esta se practicará conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del mismo artículo 95, esto es:

“Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

(...)

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto”.

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”.

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