

**NUM-CONSULTA**

V0702-18

**ORGANO**

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA**

15/03/2018

**NORMATIVA**

Ley 37/1992.

Ley 35/2006

**ANTECEDENTES DE HECHO**

La consultante es una deportista de alto nivel que se plantea dedicarse a esta actividad como medio de vida, para lo que pretende suscribir contratos de patrocinio deportivo para la obtención de ingresos, pues los torneos de su disciplina no se reenumeran. Tiene en perspectiva un contrato con un patrocinador.

**CUESTION-PLANTEADA**

Sujeción al IVA y calificación de los rendimientos en el IRPF.

**CONTESTACION-COMPLETA**

En primer lugar, se hace necesario señalar que la presente contestación se limita a analizar únicamente los aspectos relacionados con la tributación de la consultante, no procediéndose a abordar la tributación del patrocinador al no cumplirse la legitimación activa (condición de obligado tributario respecto a la cuestión planteada) exigida por el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La consultante es una deportista de alto nivel que se plantea dedicarse a esta actividad como medio de vida. Se prevé firmar contratos de patrocinio deportivo. Tiene en perspectiva un contrato con un patrocinador.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de sus actividades futuras y la deducibilidad de sus gastos.

Segundo.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1922, 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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta 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.

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.

(...)

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.

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.

(...).”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a una persona física que, tendrá la condición de empresario profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., 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.

El artículo 11, apartado dos, de la Ley 37/1992 dispone que tendrán la consideración de prestaciones de servicios, entre otras,

“1º. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”,

(...)

“4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industria.”,

“5º. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

(...).”

De la breve información contenida en el escrito de consulta parece que cabe deducir que la consultante presta un servicio a una empresa consistente en la cesión a ésta del derecho a la explotación de la imagen de la consultante (un deportista).

En consecuencia, la cesión de derechos de imagen realizada por la consultante mediante contraprestación se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones relativas a operaciones interiores previstas en el artículo 20.uno de la Ley 37/1992.

Cuarto.- En relación con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por esta cesión de derechos, al tener carácter de prestación de tracto sucesivo, será de aplicación lo establecido en el artículo 75.uno 7º de la Ley 37/1992 según el cual “en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o a la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.”

Por tanto, el devengo de la prestación de servicios efectuada por la consultante, consistente en la cesión de derechos de imagen, se producirá cuando resulte exigible cada contraprestación pactada con la empresa patrocinadora. No obstante cuando la periodicidad supere un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo, según el caso, hasta la citada fecha.

En este sentido, la consultante deberá, mediante factura, repercutir a la empresa destinataria del servicio la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que resulte de aplicar sobre cada percepción el tipo impositivo general del 21 por ciento, según dispone el artículo 90 de la Ley 37/1992.

Quinto.- Respecto a la deducibilidad del Impuesto soportado por la consultante, el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 establece los requisitos y condiciones para la deducción de las cuotas soportadas.

En particular, el artículo 92.Dos de la mencionada Ley determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, en el que figuran, entre otras, las entregas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Conforme al apartado Uno del artículo 93 de la Ley del Impuesto, “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.

(...).”

Según establece el artículo 94.Uno.1º de la misma Ley, originan el derecho a deducir, entre otras, estas operaciones: “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido”, entre otras. En consecuencia, las operaciones realizadas por la consultante y no exentas generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación con la cuestión expresamente planteada en el escrito de consulta, sobre la deducibilidad de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por gastos desplazamiento, alojamiento, material deportivo, hay que señalar que el artículo 95 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.

(...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.”

De la normativa expuesta anteriormente se deriva que cuando el sujeto pasivo adquiere material deportivo, o un bien o un servicio, el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado sólo será deducible si se afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional.

Si no se afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el citado artículo 95 de la Ley.

Por otra parte, el artículo 96, apartado uno, número 6º de la Ley 37/1992 regula las exclusiones y restricciones del derecho a deducir. En particular, en relación con los servicios de desplazamiento o viajes y de hostelería y restaurante se establece lo siguiente:

“Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...)

6º. Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.”

Por tanto, el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la consultante por gastos de desplazamiento, hostelería y restauración, será deducible si dichos gastos tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, la consultante deberá cumplir con el resto de los requisitos que se contienen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

#### Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas

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) define en su apartado 1 los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

“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.

(...)”.

Al incorporar la Ley del Impuesto una definición que incluye de forma conjunta los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, se hace preciso acudir al artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y publicado en el BOE del día 31) para distinguir entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

Así, el apartado 2 de este artículo califica como rendimientos 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 (...)”.

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 la consultante en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que evidentemente se incluyen los que su pudieran obtener de patrocinadores.

En cuanto a la determinación del rendimiento neto de la actividad, el método aplicable (salvo renuncia) sería el de estimación directa simplificada, efectuándose aquella determinación conforme al artículo 30 del Reglamento del Impuesto, a saber:

"El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.<sup>a</sup> Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.<sup>a</sup> El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento".

A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 28.1 de la Ley del Impuesto realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión anterior nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), que en su apartado 3 dispone 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".

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 aquéllos respecto de 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.

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

Fuente: <http://petete.meh.es>