

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0079-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	14/01/2019
NORMATIVA	RIRPF, art. 109
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante manifiesta ser jugador profesional, deportista, con alta en el epígrafe 049 (otras actividades relacionadas con el deporte, n.c.o.p., de la sección 3ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas), participando en el ejercicio de su actividad en torneos en el extranjero en los que recibe contraprestaciones sometidas a retención en esos países.
CUESTION-PLANTEADA	Obligación de realizar pagos fraccionados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Partiendo de la consideración del consultante de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realiza una actividad económica (deportista), para dar contestación al asunto planteado procede acudir al artículo 109 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), artículo donde se establece lo siguiente:</p> <p>“1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.</p> <p>2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.</p> <p>3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.</p> <p>4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.</p> <p>5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado”.</p> <p>En el presente caso, y limitándonos exclusivamente a los datos aportados en el escrito de consulta —retenciones practicadas en otros países—, la realización de una actividad económica —profesional (deportista) en este caso— comporta la obligación de efectuar pagos fraccionados, no resultando operativa la excepción del apartado 2 al no tratarse de retenciones o ingresos a cuenta del impuesto por el que tiene la condición de contribuyente.</p>

Por el mismo motivo indicado en el párrafo anterior, en la determinación del importe del pago fraccionado tampoco serán deducibles las retenciones practicadas en el extranjero y que pertenecen al ámbito de la tributación personal del consultante en otros países.

En relación con todo lo expuesto, procede indicar que la determinación de las retenciones o ingresos a cuenta referidos en el artículo 109 viene dada por la regulación de los pagos a cuenta del impuesto que se recoge en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, artículo que en su apartado 1 establece las modalidades de los mismos de la siguiente forma:

“En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) Ingresos a cuenta.
- c) Pagos fraccionados”.

Excluida la operatividad de las retenciones objeto de consulta en los pagos fraccionado, no puede dejar de mencionarse que en su caso aquellas podrán tener su incidencia en la autoliquidación del impuesto a través de la deducción por doble imposición internacional, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 79 y 80 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):

“Artículo 79. Cuota diferencial. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.

(...)”.

“Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).