

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V2130-19**

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 12/08/2019

NORMATIVA Ley 27/2014 arts 10-3 y 15-e
Ley 37/1992 arts 5-Uno-a, 11, 20-Uno-13 y 20-Tres
Real Decreto 439/2007 arts 75, 95-1 y 95-2-a

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad A tiene por actividad económica la explotación de instalaciones deportivas, academia de tenis, alojamiento, museo y cafetería. Ente las actividades realizadas está la organización de una serie de torneos internacionales de tenis pretende desarrollar torneos de tenis en sus instalaciones en donde se inscribirán tanto para jugadores amateurs o no profesionales mayores y menores de edad como para jugadores profesionales y entregará premios por los mismos.

CUESTION-PLANTEADA 1. Los premios entregados tienen la consideración de gastos deducibles a los jugadores no profesionales.
2. La repercusión del IVA en las inscripciones a los torneos.
3. La consideración de la renta, a efectos de retenciones, por los premios entregados a los deportistas no profesionales.

CONTESTACION-COMPLETA **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**
El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) dispone que:

“3. 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.e) de la LIS establece:

“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 arreglo 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 la escasa información que consta en el escrito de consulta parece que los premios se entregan a los participantes en los torneos internacionales organizados por la consultante en el desarrollo de su actividad económica. De acuerdo con lo

anterior y ,en la medida en que tales premios respondan a los usos y costumbres del tipo de torneo de que se trate y sean parte consustancial del mismo, los premios entregados no se calificarían como donativo o liberalidad y tendrían la consideración de fiscalmente deducibles en la medida en que cumplan las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible con arreglo al resto de apartados del artículo 15 de la LIS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 95.2.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, 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 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).

Desde esta consideración como rendimientos de actividades profesionales, la retención procederá practicarla conforme a lo establecido en el artículo 95.1 del Reglamento del Impuesto:

"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.

(...)

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 de noviembre), 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, 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”.

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, 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.

(...).”

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto establece que:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

13.º El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

(...).”

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional en cuanto ordene 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 realizasen a título oneroso.

En este sentido, tanto los servicios de academia de tenis, alojamiento, museo y cafetería, como el servicio de organización de torneos de tenis, constituirán servicios realizados en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y sus operaciones deben ser calificadas como prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

No obstante lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 13º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º.- Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º.- Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 señala que a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

“1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.”.

De lo expuesto, el beneficio fiscal anterior no resulta aplicable a las operaciones objeto de consulta cuando sean realizadas por una entidad que no tiene la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social, como así parece deducirse de la consultante, quedando, por tanto, sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por la misma.

Por otra parte, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en contestación vinculante de 20 de febrero de 2019, consulta número V0375-19, y la de fecha 15 de diciembre de 2017, consulta número V3216-17, se considerarán, directamente relacionados con la práctica del deporte el pago de cuotas de inscripción, que permitan el acceso y participación a las competiciones y torneos organizados por el club.

Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, ha suprimido según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

En consecuencia con lo anterior, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento los siguientes servicios relacionados con el deporte objeto de consulta, en concreto las inscripciones en los referidos torneos internacionales.

Lo que comunico a Vd. 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.