BUSCADOR

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V1384-21

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 13/05/2021

Normativa Ley 37/1992.
Ley 35/2006

Descripción de hechos **Deportista** de alto nivel que percibe ayudas del Comité Olímpico Español (COE), Federación Española de Triatlón y Programa ADO, todas ellas de cara a la preparación de los Juegos Olímpicos de Tokyo.

Cuestión planteada Tributación de las referidas ayuda en el IVA e IRPF.

Contestación completa Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La persona física consultante es un **deportista** profesional que percibe ayudas o becas económicas del Comité Olímpico Español, la Federación Española de Triatlón y del plan ADO (Asociación de Deportes Olímpicos) con la finalidad de poder permitirse su preparación para los próximos Juegos Olímpicos, sin que mantenga ninguna relación laboral ni profesional con dichos organismos.

Se cuestiona acerca de la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas ayudas.

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.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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

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.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero.- Por lo que se refiere a la percepción de las referidas ayudas económicas por parte del consultante, según se manifiesta en el escrito de consulta, implica que el mismo deberá representar a España en aquellas competiciones para las que sea requerido, tales como, series mundiales o Juegos Olímpicos.

La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de unas becas concedidas por entes públicos para atender a finalidades de interés general, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, debe realizarse en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 20 de agosto de 2019, número V2241-19.

En este sentido, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, Mohr (en lo sucesivo, sentencia Mohr), y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, Landboden (en lo sucesivo, sentencia Landboden), dictadas en relación con la sujeción al Impuesto de indemnizaciones satisfechas por la Autoridad Pública en virtud del interés general.

En la sentencia Mohr el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia Landboden el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, “tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo”. (punto 20 de la sentencia).

Finalmente, el contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/93, Tolsma, en la que se establece que “una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”.

En el supuesto objeto de consulta, la concesión de becas o ayudas por parte de una entidad pública en atención a sus fines de interés general y sin relación con ninguna prestación específica por parte del consultante, no constituiría, en estas circunstancias, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 un **deportista** de alto nivel en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que evidentemente se incluyen las ayudas públicas obtenidas en condición de **deportista** .

Una vez calificadas las ayudas que pueda percibir un **deportista** de alto nivel en el desarrollo de su actividad deportiva como rendimientos de actividades profesionales, a continuación procede hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, precepto donde se declaran exentas “las ayudas de contenido económico a los **deportista** s de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone lo siguiente:

“A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de **deportista** s de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre **deportista** s de alto nivel (sustituido por el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre **deportista** s de alto nivel y alto rendimiento, BOE del día 26).
- b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español”.

Por tanto, en los términos de este artículo 4 y dentro de su límite de 60.100 euros anuales, la exención resultará aplicable a las ayudas económicas de “formación y tecnificación deportiva” entregadas a los **deportista** s de alto nivel, es decir, las ayudas otorgadas por tal concepto a los **deportista** s de alto nivel y que estén incluidas en los presupuestos ordinarios y/o extraordinarios aprobados por el Consejo Superior de Deportes, o financiados directa o indirectamente por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español (criterio expresado por este Centro en las contestaciones nº 1916-01, 0064-02, 0067-03 y V3098-14).

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).