

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC066370

DGT: 14-09-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2329/2017

**SUMARIO:****IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos.**

*Retribución percibida por la realización de test online.* La sociedad dispone de una plataforma informática a través de la que envía test para ser completados por usuarios que cumplan cierto perfil. Al enviar los usuarios, los test de vuelta a la plataforma, perciben una contraprestación de la sociedad, como máximo 15 € por colaboración. El criterio mantenido por la Dirección General de Tributos respecto a las compensaciones que se puedan satisfacer por la participación de voluntarios en encuestas, sondeos de opinión y similares viene determinado por la condición en la que se participe en los mismos. Cuando la colaboración de los participantes responda a un hecho circunstancial (es decir, que su participación lo sea exclusivamente en función de la mera condición de encuestado) y no sea consecuencia de una relación laboral ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad, la gratificación o compensación que se entregue a los participantes procederá calificarla como ganancia patrimonial.

**IVA. Hecho imponible. Concepto de empresario o profesional.** *Una prestación de servicios puntual al margen de una actividad económica no otorga la condición de empresario o profesional.* Las prestaciones de servicios se llevan a cabo por los tester personas físicas, que no ejercen actividad profesional alguna. Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un profesional presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional. No obstante, dichos tester personas físicas no tienen la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación de forma puntual y aislada, sin intención de continuidad, pero efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional. En el presente caso, el particular tester encuestado, al no tener la consideración de empresario o profesional, tampoco tendrá la obligación de expedir y entregar factura, de la misma forma que el comprador, la entidad, no estará en la obligación de emitir factura.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 75.

Ley 58/2003 (LGT), art. 93.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 31 y 33.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 2.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 5.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante tiene la intención de crear una sociedad que se dedica a la realización de Test Online. Para el desarrollo de su actividad la nueva sociedad dispondrá de una plataforma informática a través de la que envía el test a los usuarios que cumplan el perfil objetivo. Una vez que estos últimos envíen el test de vuelta a la plataforma, la sociedad satisface retribuciones que en ningún caso van más allá de unos 15 € por colaboración.

**Cuestión planteada:**

Tributación en el IRPF de las retribuciones satisfechas a los colaboradores. Qué datos de sus colaboradores debe disponer la sociedad, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

### Contestación:

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el criterio que se viene manteniendo desde este Centro respecto a las compensaciones que se puedan satisfacer por la participación de voluntarios en encuestas, sondeos de opinión y similares viene determinado por la condición en la que se participe en los mismos. Así, y siempre que la colaboración de los participantes responda a un hecho circunstancial (es decir, que su participación lo sea exclusivamente en función de la mera condición de encuestado) y no sea 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) ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad (esto es, que la colaboración no sea una consecuencia de su perfil empresarial o profesional), la gratificación o compensación que se entregue a los participantes procederá calificarla, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 33.1 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 establece lo siguiente:

“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”.

Partiendo de esta calificación, en lo que respecta al sometimiento a retención de la retribución, cabe indicar que no procederá realizar retención respecto a esta ganancia patrimonial debido a que no se trata de ninguna de las rentas que el artículo 75 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) somete a retención o ingreso a cuenta.

En relación con el cumplimiento de obligaciones de información tributaria, cabe señalar que el artículo 93.1 y 93.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, señalan respectivamente:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.  
(...).

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.”.

En particular, en relación a la información por suministro, los artículos 31 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, regulan la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas.

Así, el artículo 31 del relativo a los obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas, en su apartado 1 establece:

“1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha Ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha Ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e.

(...).”.

Por su parte, el artículo 33, relativo al contenido de la declaración anual de operaciones con terceros, del RGAT, establece:

“1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. La información sobre dichas operaciones se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura o documento sustitutivo, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Así mismo, el artículo 2.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE de 1 de diciembre), establece:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”

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 apartado tres del mismo artículo 4 dispone que:

“Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, dispone en su apartado uno, letra a), párrafo primero, 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.”.

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 5, declara 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.

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.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Los anteriores preceptos son de aplicación general y, por tanto, también se aplican a las personas físicas que desarrollen una actividad profesional de cualquier clase y cualesquiera que sean los fines perseguidos por las mismas, y por tanto dichas personas, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales 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.

No obstante, en el supuesto de que todas las operaciones realizadas por los “tester” personas físicas lo fueran a título gratuito, no tendrían la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto ni las operaciones por ellos efectuadas estarían sujetas al mismo.

Del escrito de la consulta parece deducirse que las prestaciones de servicios se llevarían a cabo por los “tester” personas físicas, que no ejercen actividad profesional alguna, pero que perciben, por dichos servicios, una contraprestación de unos 15 euros exclusivamente.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un profesional presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la consulta V1102-12, de 21 de mayo del 2012, en la que se señaló que no “puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.”.

No obstante, dichos “tester” personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con todo lo anterior, no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el servicio prestado por los colaboradores, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuado al margen de una actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas.

En otro caso, sí estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la citada operación, en particular, cuando los “tester” tengan intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el presente caso y de la información suministrada por la consultante, se deduce que el particular “tester” encuestado, no tiene, en consecuencia, la consideración de empresario o profesional, y por lo tanto no vendrá en la obligación de expedir y entregar factura, de la misma forma que el comprador, en este caso, la entidad consultante, no está en la obligación de emitir factura.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el arriba transcrito artículo 33.2.a), del RGAT, el consultante, empresa encargada de realizar estudios de mercado, no devendrá en la obligación de consignar las operaciones efectuadas por los referidos “testers” en el modelo 347.

Lo que comunico a ustedes 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).

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública