

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087685

DGT: 14-11-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2990/2023

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. *Explotación de la imagen como deportista de un menor de edad.* Menor de edad que practica hípica en la disciplina de salto. Una empresa está interesada en patrocinarla para poder costear los concursos (inscripción, traslados, ayuda mantenimiento caballo, etc.).

De la información disponible parece que cabe deducir que la persona física, incluso aunque sea un menor de edad, presta un servicio a una empresa consistente en la cesión a ésta del derecho a la explotación de su imagen como deportista, sin perjuicio de la legislación que corresponda aplicar.

En consecuencia, la cesión de derechos de imagen realizada por la menor de edad mediante contraprestación se encuentra sujeta al Impuesto sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones relativas a operaciones interiores previstas en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

A estos efectos, dicha persona física, menor de edad, deberá cumplir como sujeto pasivo con las obligaciones previstas en el art. 164.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En este sentido, como sujeto pasivo del Impuesto deberá, mediante factura, repercutir a la empresa destinataria del servicio la cuota del Impuesto que resulte de aplicar sobre cada percepción el tipo impositivo general del 21 por ciento, según dispone el art. 90 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por otra parte, como sujeto pasivo, tendrá derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho en la adquisición de bienes y servicios que realice a otros empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad profesional.

Por último, cabe señalar que las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración Tributaria a través de sus representantes legales.

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del IAE comporta calificar como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por un deportista en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que evidentemente se incluyen los que se pudieran obtener de patrocinadores.

Ahora bien, la calificación de los rendimientos que nos ocupan como rendimientos de actividades económicas sólo será posible cuando la actividad deportiva en la que se ha obtenido constituya una actividad económica en los términos que establece el art. 27.1 de la Ley del Impuesto, por lo que de no existir 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 -lo que constituye una cuestión de hecho que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, y 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-, el importe del patrocinio económico obtenido se calificaría -a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el patrocinado- como ganancia patrimonial, tal como resulta de lo dispuesto en el art. 33.1 de la Ley del Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 90 y 164.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 33.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 30 y 95.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

Descripción sucinta de los hechos:

Menor de edad que practica hípica en la disciplina de salto. Una empresa está interesada en patrocinarla para poder costear los concursos (inscripción, traslados, ayuda mantenimiento caballo, etc.).

Cuestión planteada:

Tributación en IVA e IRPF.

Contestación:

Impuesto sobre el Valor Añadido

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.

(...)."

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.

(...)."

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.

De la breve información contenida en el escrito de consulta parece que cabe deducir que la persona física a que se refiere el escrito de consulta, incluso aunque sea un menor de edad, presta un servicio a una empresa consistente en la cesión a ésta del derecho a la explotación de su imagen como deportista, sin perjuicio de la legislación que corresponda aplicar.

En consecuencia, la cesión de derechos de imagen realizada por la menor de edad a que se refiere la consulta 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.

A estos efectos, dicha persona física, menor de edad deberá cumplir como sujeto pasivo con las obligaciones previstas en el artículo 164.Uno de la Ley 37/1992, que dispone que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- 1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- 2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- 4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- 5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- 6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante. (...).”.

En este sentido, como sujeto pasivo del Impuesto 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.

Por otra parte, como sujeto pasivo, tendrá derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho en la adquisición de bienes y servicios que realice a otros empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad profesional, en las condiciones previstas en el Título VIII de la Ley 37/1992.

Por último, cabe señalar que las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración Tributaria a través de sus representantes legales.

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 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) 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 en el desarrollo de su actividad, rendimientos entre los que evidentemente se incluyen los que se 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.ª 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.ª 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".

Ahora bien, la calificación de los rendimientos objeto de consulta como rendimientos de actividades económicas sólo será posible cuando la actividad deportiva en la que se ha obtenido constituya una actividad económica en los términos que establece el antes reproducido artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, por lo que de no existir 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), el importe del patrocinio económico obtenido se calificaría —a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el patrocinado— como ganancia patrimonial, 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”.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.