

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1127-16
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	21/03/2016
Normativa	Ley 35/2006. LIRPF. Arts. 33.1, 101 y DA 31ª.3 b). RD 439/2007. RIRPF. Arts. 74, 75, 76 y 105.1. Ley 37/1992. LIVA. Arts 4, 7, 9 y 96.
Descripción de hechos	El consultante es una persona física titular de un despacho de pan que está considerando la posibilidad de entregar un televisor a sus clientes en concepto de premio como consecuencia de la organización de un sorteo gratuito entre los mismos.
Cuestión planteada	Obligaciones tributarias del consultante por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Contestación completa	<p>1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual dispone que “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”.</p> <p>Conforme esta definición, el premio obtenido en el sorteo de lotería constituye para su beneficiario, el consultante, una ganancia patrimonial. A lo que hay que añadir que esta ganancia no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente.</p> <p>En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto se recoge en el artículo 101 de la Ley, y se desarrolla en los artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).</p> <p>El artículo 75 del Reglamento del Impuesto, regula las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y establece:</p> <p>“(…).</p> <p>2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:</p> <p>(…).</p> <p>c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.</p> <p>3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:</p>

(...).

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.

(...)"

El apartado 1 del artículo 105 del RIRPF, dispone lo siguiente:

"La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador."

En relación con la exoneración de la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF contemplada en el artículo 75.3.f) del RIRPF, hay que tener en cuenta que no existe la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en el supuesto en que la base de retención del premio objeto de sorteo no sea superior a 300 euros.

El artículo 74.1 del citado Reglamento establece que las personas o entidades contempladas en el artículo 76 que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor.

Por su parte, el referido artículo 76 incluye entre los obligados a retener o ingresar a cuenta a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

Conforme con lo anterior, estará sometido a ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el premio a que se refiere el consultante, en cuanto es satisfecho por una persona obligada a retener o ingresar a cuenta si la base de retención del mismo es superior a 300 euros.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 del Reglamento del Impuesto, "La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador".

El porcentaje a que se refiere el artículo 99.1 para el año 2015 es el 20 por 100 tipo aplicable hasta 12 de julio y el 19,5 por cien tipo aplicable a partir de dicha fecha, y el 19 por 100 para el año 2016 y siguientes.

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

PRIMERO.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

En el artículo 9 de la Ley se regulan las operaciones que se asimilan a las entregas del impuesto, estableciéndose en el mismo que:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...).

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

(...)"

El artículo 9 transcrito anteriormente supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (antes artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual "se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un

sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong, Asunto C-20/91, explica la razón de la sujeción al impuesto de los autoconsumos. En particular, el apartado 15 de dicha sentencia indica:

“15. A este respecto procede señalar que el objetivo del apartado 6 del art. 5 de la Sexta Directiva IVA consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libre del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA.”

Tal y como señaló este Centro Directivo con ocasión de la contestación dada a la consulta de 14 de diciembre del 2009 y número V2764-09:

“Por consiguiente, la sujeción al impuesto de un autoconsumo externo de bienes, como son los casos de las letras a) y b) del artículo 9.1º de la Ley 37/1992, exige el cumplimiento de tres condiciones:

1ª) Ha de tratarse de entregas de bienes realizadas gratuitamente. Son gratuitas aquellas operaciones para las que no se ha pactado o previsto una contraprestación específica.

(...).

2ª) Los bienes entregados deben proceder del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

(...).

3ª) La adquisición previa de dichos bienes, o su producción, debe estar gravada efectivamente por el impuesto y el sujeto pasivo debe tener derecho a la deducción total o parcial del mismo.

Esta condición tiene su base en el artículo 7, apartado 7º de la Ley 37/1992, cuya dicción es la siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

(...).

7º. Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

(...)”.

La no sujeción regulada en este precepto tiene dos requisitos:

1) Que en la adquisición o producción de los bienes que van a ser objeto de autoconsumo posterior el impuesto se haya soportado efectivamente.

2) Que este impuesto soportado no haya sido objeto de deducción alguna, es decir, que la deducción haya sido cero.”.

SEGUNDO.- No obstante, en el análisis de las circunstancias que pueden determinar o no la sujeción de la operación de autoconsumo descrita en el escrito de consulta, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley del impuesto regulador de las exclusiones del derecho a deducir que establece que:

“Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...).

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.o y 4.o de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

(...)”.

De conformidad con lo anterior, el consultante no tendrá derecho a deducir, en ninguna proporción, las cuotas que soporte con ocasión de la adquisición del televisor destinado a ser entregado a un cliente y, por tanto, será de aplicación lo preceptuado en el artículo 7.7º de la Ley del impuesto.

TERCERO.- En consecuencia, la entrega efectuada por el consultante de un televisor a un cliente que resulte ganador de entre los participantes en un **sorteo** organizado, sin percibir contraprestación alguna por parte de los mismos, constituye una operación de autoconsumo que, aunque realizada en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional estará no sujeta al impuesto en virtud del artículo 7.7º de la Ley del impuesto por no haber podido deducir cuantía alguna de las cuotas soportadas en su adquisición.

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.