

<b>NUM-CONSULTA</b>	V5193-16
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	30/11/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 35/2006, arts: 25 y 27 LIS, Ley 27/2014, arts: 4, 5, 10 y 11
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante se encuentra dada de alta en el epígrafe 844 de la Sección Primera del IAE, por servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, cuyo administrador único y socio mayoritario está dado de alta como profesional del deporte.</p> <p>La entidad obtiene ingresos a través de la prestación de los siguientes servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-1. Logo del patrocinador en la vestimenta oficial del <b>deportista</b>.</li> <li>-2. Logo e imagen del patrocinador en soportes digitales del <b>deportista</b>.</li> <li>-3 Imagen del <b>deportista</b> para campañas publicitarias en televisión, radio, internet y soportes físicos.</li> <li>-4. Asistencia del <b>deportista</b> a actos de relaciones públicas con los patrocinadores y sus clientes.</li> <li>-5. Licencias de ropa y merchandising con el nombre del <b>deportista</b>.</li> <li>-6 Ingresos por apertura y naming rights de escuelas de igula disciplina que la del <b>deportista</b>.</li> </ul> <p>Todos estos servicios pueden estar contratados de manera independiente o pueden formar parte de un paquete global de patrocinio.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>1º) Si los derechos de imagen que el <b>deportista</b> cede a la sociedad deberían incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad.</p> <p>2º) En caso contrario, cuales formarían parte de la base imponible de la entidad y cuáles serían imputables al <b>deportista</b> en su IRPF.</p> <p>3º) Si los servicios citados formaran parte de un paquete global de patrocinio e igualmente se diera la cesión de derechos del <b>deportista</b> a la sociedad limitada, si estos llevarían retención a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su caso, cuál sería el porcentaje de retención.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</p> <p>En primer lugar hay que señalar, que este Centro Directivo no entra a valorar si es correcta la cesión de los derechos de imagen que la persona física efectúa a la entidad consultante.</p> <p>El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que “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</p>

determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por otro lado, en cuanto al tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de los ingresos recibidos por la entidad consultante de la cesión de los derechos de imagen, hay que destacar que el artículo 4.1 de la LIS establece “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”.

Por su parte, el artículo 36.2.a) del Código de Comercio define los ingresos como “incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sean en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios,” y el artículo 38.d) establece que “ se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

Por otra parte, el artículo 5 de la LIS, regula el concepto de actividad económica y entidad patrimonial, así:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados.(..).”

Por su parte, el artículo 11 de la LIS, en su apartado 1, dispone lo siguiente:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...).

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan

imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)

En consecuencia, los ingresos que reciba la entidad consultante derivados del ejercicio de su actividad económica deberán integrarse en la base imponible en los términos establecidos en los artículos 10 y siguientes de la LIS anteriormente reproducidos e imputándose en el período impositivo en que se devenguen en los términos establecidos en el artículo 11 de la LIS.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En relación con el IRPF, se cuestiona la tributación que corresponde al **deportista** por dicha cesión.

La presente contestación parte de la premisa de que el consultante no presta sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral en los términos de la letra b) del apartado 1 del artículo 92 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 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El apartado 1 del artículo de 27 de la LIRPF, establece que:

“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”.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 25 del mismo texto legal, que se refiere a los rendimientos del capital mobiliario, señala que:

“Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

(...)

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

Por tanto, dado que tal y como se señala en el escrito de consulta, el socio desarrolla la actividad de **deportista** profesional (actividad deportiva que según el último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF constituye una actividad económica), la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas.

En materia de pagos a cuenta del IRPF, el artículo 75.2 b) del artículo 7 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), incluye entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, independientemente de su calificación, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

Por su parte el artículo 101 del Reglamento del Impuesto señala en su apartado 1 que:

“La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos”.

En consecuencia, el tipo de retención a aplicar sobre los rendimientos íntegros obtenidos por el consultante por la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen será, con independencia de su calificación, del 24 por ciento.

Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).

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.