

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta V5391-26

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 28/07/2026

Normativa Ley 19/1994 Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias - 27
Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF - 27

Descripción de hechos El consultante, residente fiscal en Canarias, expone que desarrolla una actividad económica en Canarias consistente en la práctica profesional de artes marciales mixtas, obteniendo ingresos derivados de la participación en combates organizados por distintas entidades (nacionales e internacionales). La mayor parte de dichos combates se celebran fuera de la Comunidad Autónoma de Canarias, si bien su preparación se desarrolla mayoritariamente en Canarias, donde radica el núcleo familiar del consultante.

Asimismo, el consultante, en el marco de su actividad profesional, percibe ingresos adicionales de entidades públicas de Canarias en concepto de patrocinio o promoción de la imagen de Canarias en el exterior.

Adicionalmente, puede percibir rendimientos derivados de la cesión de sus derechos de imagen a terceros en relación con su actividad deportiva, tanto de entidades residentes como no residentes en España, vinculados a su participación en eventos y a su proyección pública como **deportista** profesional.

Cuestión planteada Si puede aplicar el régimen fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) sobre los siguientes rendimientos (en particular, conocer si pueden considerarse derivados de actividades económicas realizadas en Canarias):

- ingresos obtenidos por su participación en combates celebrados mayoritariamente fuera de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- ingresos percibidos de organismo públicos canarios en concepto de patrocinio o promoción de las Islas Canarias fuera del archipiélago.
- rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen vinculados a su actividad profesional.

Contestación completa El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de 7 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su apartado 15, dispone lo siguiente:

"15. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

Por su parte, el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE 16 enero 2008), dispone en su artículo 1, apartado 2, que:

“2. Los incentivos fiscales del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán de aplicación respecto de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en las Islas Canarias por las entidades a que se refiere el apartado anterior y por las personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con domicilio fiscal en Canarias así como por quienes no lo tienen, cuando en ambos casos desarrollen allí actividades económicas mediante establecimiento permanente”.

Asimismo, dicho Reglamento, en su artículo 3, establece:

“Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán disfrutar de la reserva para inversiones en Canarias siempre que:

- a) Desarrollen actividades económicas, según se definen en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- b) Determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.
- c) Lleven contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en Canarias hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión”.

Por tanto, de acuerdo con los citados artículos, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa (en cualquiera de sus dos modalidades) pueden aplicar una deducción en la cuota íntegra del IRPF por los rendimientos netos de explotación que destinen a la Reserva para inversiones, siempre que estos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. Dicho beneficio fiscal les resulta aplicable de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 del artículo 27 de la Ley 19/1994. Asimismo, deberán llevar contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la RIC hasta aquel en el que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión.

Los requisitos para la consideración de la existencia de una actividad económica a efectos del IRPF se establecen en el artículo 27.1 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, en sus dos primeros párrafos, dispone:

“1. 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 artículo 95.2.a) 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), en adelante RIRPF, considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades 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, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

De acuerdo con la mencionada normativa del IRPF, en relación con los ingresos que percibe el consultante:

- a) Ingresos obtenidos por la participación en combates.

El consultante manifiesta que desarrolla una actividad económica en Canarias consistente en la práctica profesional de artes marciales mixtas.

Las actividades relacionadas con el deporte se incluyen en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, lo que comporta calificar, como

rendimientos de actividades profesionales, los obtenidos por el consultante en el desarrollo de su actividad.

b) Ingresos percibidos de contratos de patrocinio publicitario, que el consultante tendría firmados con organismos públicos canarios.

El consultante manifiesta que los percibe en el marco de su actividad profesional, por lo que, al estar ante una contraprestación por un servicio de publicidad prestado por el consultante en el marco de su actividad profesional, ello comportaría su calificación como rendimientos de actividad económica.

c) Rendimientos derivados de la cesión de sus derechos de imagen.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de junio de 2024, ha resuelto “Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero” y en dicho Fundamento concluye que: “En definitiva, partiendo del casuismo de la materia, según las circunstancias de cada caso, puede encuadrarse los ingresos obtenidos por los **deportista**s profesionales autónomos en los supuestos de los arts. 25.4 ó 27.1, como rendimientos de capital mobiliario o procedente de actividad económica; debiéndose negar que en todo caso y en cualquier circunstancia los rendimientos obtenidos por **deportista**s profesionales por la cesión de derechos de imagen deban ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF”.

Al respecto, el artículo 25.4.d) de la LIRPF establece:

“4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

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, de calificarse los rendimientos obtenidos por el consultante por la cesión de sus derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario, los mismos no serían susceptibles del beneficio de la RIC.

Por otra parte, de acuerdo con la mencionada normativa reguladora de la RIC, los contribuyentes del IRPF, que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, pueden aplicar una deducción en la cuota íntegra del IRPF por los rendimientos netos de explotación que destinen a la Reserva para inversiones, siempre que estos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

En cuanto a la determinación de establecimiento permanente generador de beneficios en Canarias, el artículo 4.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone: “A los efectos de lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán establecimientos permanentes los previstos en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo”.

Y, por su parte, el artículo 5.1 del citado Reglamento establece: “Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierran un ciclo mercantil que determine resultados económicos, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, siempre que, en este último caso, se trate de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión”.

El citado artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone: “Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”.

Por tanto, el consultante podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 27.15 de la Ley 19/1994 siempre que desarrolle en Canarias actividades económicas mediante establecimiento permanente, además de que cumpla los restantes requisitos para la aplicación de este beneficio fiscal.

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.