

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta **V1748-25**

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 24/09/2025

Normativa 21 y22 Regl. 282/2011 Ley 37/1992 art. 69-Uno

Descripción de hechos La entidad consultante está establecida en Países Bajos y cuenta en territorio de aplicación del Impuesto con una sucursal. La entidad consultante dispone de un área de negocio de marketing deportivo a través del cual llega a acuerdos con deportistas, clubes o federaciones deportivas españolas (Atletas en adelante) para que promocionen su marca. A tal efecto, dichos Atletas prestan servicios de publicidad y marketing, incluyendo la cesión de su imagen, a la consultante. Como contraprestación la entidad consultante proporciona productos y/o un importe monetario.

Cuestión planteada Lugar de realización y sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de publicidad y marketing prestados por los deportistas, clubes y federaciones (Atletas).

Contestación completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 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 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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante y su sucursal que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o 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, 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 se realicen a título oneroso.

3.- Las reglas aplicables al efecto de determinar cuándo las prestaciones de servicios han de entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto se contienen en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992.

En concreto, el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, establece la regla general de las prestaciones de servicios cuando el destinatario es un empresario o profesional:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de publicidad y marketing prestados por los Atletas quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga en dicho ámbito espacial la sede de actividad económica o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su residencia o domicilio habitual siempre que los servicios en cuestión tengan por destinatarios a esa sede, establecimiento, residencia o domicilio.

Debe tenerse en cuenta que, en relación con el lugar de realización del hecho imponible, el artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) establece que:

“1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.”.

Pues bien, del escrito de consulta resulta que la entidad consultante opera en territorio de aplicación del Impuesto a través de una sucursal por lo que la cuestión a analizar es si el destinatario de los servicios de publicidad o marketing que prestan los deportistas, clubes o federaciones es la propia entidad consultante establecida en los Países Bajos o su sucursal española.

A estos efectos resulta adecuado tener en consideración lo dispuesto por el Reglamento de Ejecución anteriormente citado en sus artículos 21 y 22, según los cuales:

“Artículo 21

Cuando una prestación de servicios a un sujeto pasivo, o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, se inscriba en el ámbito de aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, y el sujeto pasivo esté establecido en varios países, dicha prestación se gravará en el país en el que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.

No obstante, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

(...)

Artículo 22

1. Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.

Si la naturaleza y la utilización del servicio prestado no le permiten identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.

2. La aplicación del presente artículo se entenderá sin perjuicio de las obligaciones del cliente.”.

En este mismo sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 29 de junio de 2023, Asunto 232/22, Cabot Plastics Belgium, en relación con la interpretación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE ha señalado lo siguiente:

“28 El artículo 44 de la Directiva del IVA es una norma que establece el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, designando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales. Su objetivo es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C 605/12, EU:C:2014:2298, apartados 42, 50 y 51).

29 El legislador de la Unión ha adoptado como punto de conexión con carácter principal, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios a un sujeto pasivo, la sede de su actividad económica, ya que ofrece, como criterio objetivo, simple y práctico, una gran seguridad jurídica. Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo, que prevé el artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, es una conexión secundaria que constituye una excepción a la regla general, que se tiene en cuenta siempre que concurren determinadas condiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory, C 605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 56; de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C 16/17, EU:C:2018:647, apartado 49, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C 333/20, EU:C:2022:291, apartado 29).

30 Por consiguiente, como declaró el Tribunal de Justicia, en particular en el apartado 53 de la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C 605/12, EU:C:2014:2298), la toma en consideración de un establecimiento distinto de la sede de la actividad económica solo opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro, ya que, como se desprende del apartado 55 de esa sentencia, la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario tiene la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión a efectos fiscales.”.

Según esta reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el punto de conexión más útil y, por tanto, prioritario para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica. La toma en consideración de otro establecimiento solo opera en el caso de que el criterio de conexión a la sede no conduzca a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro. En particular ello ocurrirá cuando el establecimiento permanente sea el destinatario de tales servicios que se usen para su actividad en dicho territorio.

Pues bien, de acuerdo con la información suministrada por la consultante, los servicios prestados por los deportistas no se prestan exclusivamente en España, sino que se explotan a nivel mundial. Tales servicios son contratados y abonados por la entidad consultante desde los Países Bajos que es quién dirige la estrategia, el proceso de decisión de los atletas y los presupuestos para tales servicios. El equipo local en España a través de la sucursal solo posee capacidades de negociación menores en tales acuerdos, tales como el número de apariciones o publicaciones que debe realizar el atleta contratado.

En consecuencia, y sin perjuicio de lo que pudiera derivarse de un examen detenido de las cláusulas contractuales entre las partes, del escrito de consulta parece deducirse que el destinatario efectivo de los servicios prestados por los deportistas, clubes o federaciones es la entidad consultante establecida en Países Bajos.

En tal caso, la prestación de dichos servicios consultada estaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

4.- 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.