

## NUM-CONSULTA

V0802-18

## ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

## FECHA-SALIDA

22/03/2018

## NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 4, 5,7-5º, 11, 69, 70-uno-6º y dos, 75-uno-2º y dos

## ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante es futbolista profesional y reside fuera de la Unión Europea desde 2015. El consultante contrató en abril de 2014 los servicios de asesoramiento, intermediación y representación deportiva de una sociedad establecida en el territorio español de aplicación del impuesto, servicios condicionados al resultado positivo, fichaje por un equipo de un país tercero y en tanto se prolonguen el fichaje por el país tercero. Como consecuencia del servicio, el consultante firma un contrato laboral con un club deportivo en 2015. Los honorarios profesionales ascienden a una cuantía pagadera a partes iguales en enero de 2016, 2017 y 2018.

Por los servicios de intermediación en materia de derechos de imagen el agente percibe un porcentaje de los importes íntegros.

## CUESTION-PLANTEADA

Sujeción y devengo de la operación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTESTACION-COMPLETA

1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) 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 apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

2.- El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

"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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “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.

(...).”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a cualquier persona física o jurídica, como un deportista profesional de elite o una sociedad que actúa como agente del anterior, que 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 o profesional mediante la realización continuada de prestaciones de servicios.

3.- No obstante, conforme señala el artículo 7 número 5º de la ley 37/1992 no estarán sujetos al Impuesto “Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”, como son los servicios prestados al club de fútbol con el que tiene suscrito un contrato laboral.

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”

De acuerdo con lo anterior, las actividades de asesoramiento, intermediación y representación deportiva que recibe el consultante tienen, a los efectos del impuesto, la consideración de prestaciones de servicios que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

También podrán estar sujetas las operaciones de cesión o explotación de derechos de imagen que pudiera realizar el propio consultante.

4.- Las reglas de localización de servicios se contienen en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, disponiendo el primero de ellos que:

“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:

1.º 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.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

(...).”

Por otro lado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70, apartado uno, número 6º de la Ley 37/1992, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“6º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.”.

De conformidad con lo expuesto los servicios de asesoría, mediación y representación prestados al consultante estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio español de aplicación del Impuesto si el destinatario del mismo es un profesional en el desempeño de su actividad y radica en dicho territorio la sede de su actividad económica, o tiene en dicho territorio 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.

Por el contrario, no estarán sujetos al Impuesto dichos servicios de “asesoría, y representación” cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

En consecuencia, si tal y como se señala en el escrito de consulta el consultante no se encuentra establecido como profesional en el territorio de la Comunidad, y su domicilio o residencia habitual se encuentra situado fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, los referidos servicios no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por otra parte, los servicios de mediación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal, se entienden prestados en el territorio español de aplicación del impuesto cuando las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

Además, el apartado dos del artículo 70 de la Ley recuerda que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de uso efectivo y disfrute resulte de aplicación. En particular, entre otras, en la contestación a consulta vinculante de 1 de junio de 2016, número V2393-16, en relación con la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

6.- En todo caso, debe tenerse en cuenta que el artículo 25 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, señala que “para la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios únicamente se tendrán en cuenta las circunstancias que concurren en el momento del devengo del impuesto. Ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas.”.

Por tanto, la condición de empresario o profesional, el hecho de actuar en la condición de tal o el lugar de establecimiento del destinatario de un servicio deberán valorarse con referencia al momento del devengo de las operaciones, conforme se recoge en el apartado siguiente de esta contestación.

7.- En relación con el momento de devengo, en el que se entienden prestados los servicios, el artículo 75.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que se devengará el Impuesto:

“(…)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2º y 3º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

(…)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

“(…)”.

Por tanto los servicios de asesoramiento, mediación y representación deportiva prestados al consultante se entienden producidos cuando se presten, ejecuten o efectúen los citados servicios y, en todo caso cuando, dichos servicios originen

pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

8.- 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.

Fuente: <http://petete.meh.es>