

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ049887

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de enero de 2013

Vocalía 8.^a

R.G. 470/2011

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial. En el presente caso, la entidad organizó eventos en el territorio de aplicación del Impuesto a Y, AG destinado a distintos clientes que se desplazaron a dicho territorio, ofreciendo en el mismo una pluralidad de servicios sin perjuicio de que tales eventos tuvieran una finalidad de promoción, debiendo encuadrarse en el art. 70.Uno.3.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y, en consecuencia, localizarse en España. Resulta obvio que la «organización de ferias y exposiciones de carácter comercial» tiene un componente publicitario, en cuanto son servicios de promoción que implican la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad, a que se refiere el primer párrafo del art. 23.1 del RD 1624/1992 (Rgto. IVA), pero el propio precepto, en su segundo párrafo, los exceptiona a efectos de la localización de los servicios prestados, asimilando la organización de tales eventos a los contemplados en el art. 70.Uno.3.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por lo que hay que atender al territorio donde materialmente se preste el servicio. En conclusión, los servicios prestados por X, GMBH deben considerarse prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que no se cumple el requisito exigido por el art. 119.Dos.2.º de la misma ley, no resultando, en consecuencia, de aplicación el régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 70 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 23 y 31.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 43, 52 y 53.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (24/01/2013) y en la reclamación económico-administrativa, en única instancia, que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por X, GMBH con NIF: ..., y en su nombre y representación Don ... con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la interesada referente al acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Residentes del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y referido al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2008 por importe de 133.699,28 euros, con número de expediente ...

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 12 de junio de 2009 se presenta por parte de la entidad reclamante una solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por el importe y ejercicio antes referidos, de acuerdo con el procedimiento regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo:

Para la tramitación de esta solicitud se emitió un requerimiento de información por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria con fecha de 17 de mayo de 2010 y cuya notificación se produjo el 31 de mayo de

2010, en el que se solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como las facturas emitidas por las operaciones que la entidad reclamante ha realizado en España.

El anterior requerimiento fue atendido el 8 de junio de ese mismo año, aportando las facturas solicitadas, pero sin aclarar el destino de los bienes adquiridos, con lo que se procedió a denegar la solicitud por no quedar probado el derecho que se pedía, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El acuerdo de denegación fue adoptado el 16 de junio de 2010 y notificado el 2 de julio del mismo año.

Tercero:

El 28 de julio de 2010 se presentó recurso de reposición alegando:

- La interesada es una agencia de publicidad con sede social en Alemania que no ha ejercido ninguna actividad en el territorio de aplicación del impuesto y por ello no ha tenido que facturar IVA español.

- Ha organizado viajes para su cliente, Y, AG, para la adquisición de clientes en campañas de publicidad.

- Una de las campañas se realizó en 2008 en España ofreciendo un paquete organizado donde se intentaba realizar demostraciones acerca de las prestaciones de este tipo de automóvil. En los gastos incurridos se incluían reuniones en hoteles, alquileres de otros coches para personal y que están incluidos en la solicitud que se presentó en junio de 2009. Las facturas recibidas de empresas españolas reflejan gastos de la actividad principal de la solicitante.

- La facturación de X, GMBH se hizo desde su sede social en Alemania por lo que no hay obligación de emitir facturas con IVA español.

El recurso fue desestimado el 2 de septiembre de 2010, rechazando las alegaciones aportadas por no haber probado su derecho conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, basándose en que los artículos 70.Uno.5º, letras b) y c), y el artículo 23 del Reglamento del impuesto establecen que los servicios de creación publicitaria o de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio, sólo se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo establecimiento permanente o en su defecto un domicilio.

No se incluyen en los servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial que se regulan en el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto, localizándose en el lugar de realización material de los servicios y siendo estos servicios los prestados en el evento organizado por la reclamante.

Como consecuencia de lo anterior, entiende el órgano administrativo que la solicitante se convierte en sujeto pasivo del impuesto y resulta excluida del procedimiento establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El acto de desestimación del recurso fue notificado el 14 de septiembre de 2010.

Cuarto:

Finalmente, el 7 de octubre de 2010 se interpuso la presente reclamación.

En las alegaciones se manifiesta que la interposición de esta reclamación se dirige contra la resolución del recurso de reposición por entender que no ha sido dictada conforme a derecho. Las razones esgrimidas son:

- Su cliente era Y, AG con sede en Alemania, para quien organizó viajes durante ese año para la captación de clientes en campañas de publicidad en Alemania, una de las cuales se desarrolló en España, y supone el origen de las facturas recibidas.

- La entidad encargada de la campaña de publicidad en España es Z, .

- Tanto la solicitante como Y, AG son entidades localizadas en Alemania y, por tanto, no está obligada a emitir facturas sujetas al IVA español. La actividad desarrollada en España no le confiere la calidad de sujeto pasivo.

- El servicio prestado ha de calificarse como servicio de publicidad. Al resultar de aplicación la regla del artículo 70.Uno.5º de la Ley 37/1992 y estar el destinatario establecido fuera de España, las operaciones no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

- No procede aplicar lo establecido en el artículo 70.Uno.3º, porque la reclamante no ha organizado ferias o exposiciones de carácter comercial en España.

- Procede aplicar lo establecido en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y ordenar la devolución solicitada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada de conforcon lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

La cuestión que debe resolver este Tribunal consiste en determinar si es ajustado a derecho el acuerdo de desestimación del recurso de reposición interpuesto por la interesada.

En concreto, si resulta de aplicación lo señalado por el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto, por el que se entiende localizada en el territorio de aplicación del impuesto la organización de ferias o exposiciones comerciales.

Tercero:

El procedimiento que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Señala lo siguiente:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo. (...)

Dos. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:

1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercerlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros. (...)".

Es decir, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en el mismo, siempre que cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto y de conformidad con el procedimiento regulado en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992 que aprueba su Reglamento.

Entre los requisitos exigidos para la devolución de las cuotas del IVA soportadas por este procedimiento especial a no establecidos se encuentra que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a éste distintas de las que se relacionan en el apartado dos. 2º del artículo 119 de la Ley, esto es:

"a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en los números 2º, 3º y 4º del apartado Uno del artículo 84.Uno de esta Ley.

b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley".

En esa tesitura se debe acudir a lo dispuesto por el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Para acreditar su derecho, la reclamante ha presentado una serie de facturas por las que ha soportado cuotas del Impuesto por distintos gastos, indicando que su origen procede de una campaña de publicidad realizada para una sociedad alemana, cliente suya, y que, al estar ésta igualmente localizada en Alemania, no procede la emisión de facturas con IVA español y sí la devolución del IVA soportado en las operaciones anteriores.

Cuarto:

La discrepancia surge al entender la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que estas actividades se encuadran dentro del artículo 70.Uno.3º que establece que se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

"3º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio:

(...)

b) Los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial.

(...)"

Por su parte, el artículo 23.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, señala:

"En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de la publicidad.

No se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial, que tendrán la consideración de servicios similares a los comprendidos en el artículo 70, apartado uno, número 3º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Dicha redacción fue dada por el artículo segundo, apartado 1 del Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero. En el preámbulo de dicho Real Decreto se indica que la modificación se efectúa "para precisar la regla de localización de los servicios prestados por los organizadores de ferias comerciales, adaptándola a los criterios comúnmente aceptados en la Unión Europea y evitar así supuestos de doble imposición o de no imposición".

Por su parte, el artículo 43 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, en la redacción vigente en el momento de realización del hecho imponible, disponían lo siguiente en materia de servicios:

"Artículo 43.

1.- Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

(...)

Artículo 52.

a) El lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto: ...Actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades, será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas.

(...)

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

- las prestaciones de publicidad;"

Quinto:

Señala la reclamante que se ocupó de la logística y desarrollo del evento para la empresa no residente Y, AG . Se trata de un evento de carácter claramente publicitario, al objeto de la presentación de vehículos que pudieran ser adquiridos por sus potenciales compradores. Asimismo, al no tener ninguna de las dos sociedades su residencia en territorio de aplicación del impuesto, éstos no se pueden localizar en el mismo.

De la descripción de los servicios prestados parece desprenderse que, efectivamente, la prestación de servicios ha consistido en la organización de una serie de eventos, que, obviamente, tienen un componente publicitario y de promoción.

En primer lugar debe analizarse el significado del término "publicidad" utilizado en la legislación del impuesto.

El artículo 23.1 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que "En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio objeto de publicidad".

Sin embargo, al establecer el artículo 23 del Reglamento del impuesto que "No se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial, que tendrán la consideración de servicios similares a los comprendidos en el artículo 70, apartado uno, número 3º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido", está exceptuando de la regla de localización de los servicios de publicidad aquéllos que, aún teniendo un componente publicitario y de promoción, consistan en la organización de tales eventos (ferias y exposiciones).

Por su parte, la jurisprudencia comunitaria (sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-73/92), ha venido sosteniendo que el concepto de "prestaciones de publicidad", en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la derogada Sexta Directiva 77/388, equivalente al artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE, relativo al punto de conexión a efectos fiscales de determinadas prestaciones de servicios, es un concepto comunitario que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes.

En dicho concepto queda comprendida una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente o la organización de un cóctel o de un banquete, cuando implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación, a fin de incrementar sus ventas.

Dicha sentencia se produjo como consecuencia del recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España, por "instituir y mantener en vigor un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye del concepto de publicidad determinadas operaciones, como las actividades de promoción, contrariamente a lo dispuesto en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios...".

Efectivamente, el artículo 70.Uno. 5º.c) aludía a "los servicios prestados en virtud de los contratos de publicidad, creación publicitaria, difusión publicitaria o patrocinio publicitario", siguiendo las denominaciones de la citada Ley General de Publicidad.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia arriba mencionada, manifiesta:

"14.- Procede hacer constar que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades de un producto o de un servicio, a fin de incrementar sus ventas; aunque la difusión de ese mensaje se lleve a cabo habitualmente a través de palabras, de escritos y / o de imágenes, por medio de la prensa, la radio, y / o la televisión, también puede llevarse a cabo mediante la utilización parcial, o incluso exclusiva de otros medios.

15.- A efectos de determinar, en caso de utilización exclusiva de otros medios, si la operación de que se trata constituye una prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen dicha prestación. Existirá una de esas circunstancias, que permita calificar como "publicidad a una prestación, cuando los medios utilizados hayan sido proporcionados por una agencia de publicidad. No obstante, este carácter del que presta el servicio no constituye un requisito indispensable para poder calificarlo como publicidad. En efecto, no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad, por más que tal supuesto resulte poco probable.

16.- Así pues, será suficiente con que una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o de un banquete implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación de promoción, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad...".

Posteriormente, el artículo 75.Cuatro de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado dio nueva redacción a dicho apartado, que pasó a mencionar, simplemente, a los "servicios de publicidad". Dicho término debe, pues, interpretarse en el sentido que motivó dicha modificación.

Sexto:

Si bien, según las reglas de localización del hecho imponible, los servicios de publicidad se entienden prestados en el territorio donde radique la sede de la actividad económica del destinatario, el Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, tras afirmar en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 23 que "En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de la publicidad", dispone en el párrafo segundo de dicho apartado que "no se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial, que tendrán la consideración de servicios similares a los comprendidos en el artículo 70, apartado uno, número 3º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Según el artículo 70.Uno.3º la organización de eventos, ferias y exposiciones de carácter comercial es un servicio que se considerará prestado en territorio de aplicación del impuesto cuando se preste materialmente en dicho territorio. Y esta norma es reproducida en sede de servicios de publicidad, pero para excluir del concepto de dichos servicios a la organización de estos eventos, aunque tengan carácter comercial, y aunque en el curso de los mismos se transmitan mensajes publicitarios, como suele ocurrir, pues para dicho fin se organizan.

Es necesario mencionar la sentencia de 9 de marzo de 2006 (Asunto C-114/05), en la que se mantiene el criterio que sostiene este Tribunal, al indicar que "...un salón o una feria, cualquiera que sea el tema, tienen por objeto ofrecer a una pluralidad de destinatarios, en principio en un lugar único y en un momento concreto, diversas prestaciones de carácter complejo con la finalidad, en particular, de presentar, información, bienes o acontecimientos en condiciones que permitan promocionarlos ante los visitantes. En estas circunstancias, debe considerarse que un salón o una feria están comprendidos dentro de las actividades a que se refiere el artículo 9º, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva".

La citada sentencia alude a la regla contenida en el artículo 52 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual, "...c) El lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:.....las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades.....será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas".

En el presente caso, de las facturas adjuntadas a la solicitud y de las propias manifestaciones de la reclamante se desprende que la entidad organizó eventos en el territorio de aplicación del impuesto a Y, AG destinado a distintos clientes que se desplazaron a dicho territorio, ofreciendo en el mismo una pluralidad de servicios sin perjuicio de que tales eventos tuvieran una finalidad de promoción, debiendo encuadrarse en el artículo 70, apartado uno, número 3º, letra a) de la Ley del Impuesto y, en consecuencia, localizarse en España.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en ocasiones anteriores (RG 2492/2007, de 8 de julio de 2009; RG 4389/08, de 6 de octubre de 2009).

Resulta obvio que la "organización de ferias y exposiciones de carácter comercial" tiene un componente publicitario, en cuanto son servicios de promoción que implican la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad, a que se refiere el primer párrafo del artículo 23.1 del Reglamento, pero el propio precepto, en su segundo párrafo, los exceptiona a efectos de la localización de los servicios prestados, asimilando la organización de tales eventos a los contemplados en el artículo 70.Uno.3º.a) de la Ley 37/1992, por lo que hay que atender al territorio donde materialmente se preste el servicio.

En conclusión, los servicios prestados por X, GMBH deben considerarse prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que no se cumple el requisito exigido por el artículo 119.Dos.2º de la Ley 37/1992, no resultando, en consecuencia, de aplicación el régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

desestimarlo, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.