

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ054830

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 18 de junio de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 137/2013

**SUMARIO:**

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Servicios de publicidad.** *Prestaciones accesorias a la principal de marketing.* Dentro de las campañas organizadas por la actora se incluía un programa consistente en que, desde Alemania, la recurrente, dentro de la campaña publicitaria principal para una firma del sector del automóvil, llevaba a cabo la organización de determinados viajes para sus clientes alrededor del mundo, pasando por distintos países, entre ellos España, consecuencia de los cuales se produjeron una serie de gastos en concepto de alojamiento, manutención, alquiler de vehículos, etc. de los que se derivan las facturas del caso relativas a los servicios promocionales prestados en España, que fueron presentadas ante la Administración Tributaria española acompañadas de la correspondiente solicitud de devolución. Pues bien, la solución al litigio debe ser la propugnada por la recurrente, esto es la aplicación de la norma especial de localización del art. 70 Ley 37/1992 (Ley IVA) prevista para los servicios publicitarios, de tal modo que la repercusión del impuesto se debe realizar en sede del destinatario, Alemania en este concreto caso.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 70.Uno.5º.b).c) y 119.

**PONENTE:***Doña María Asunción Salvo Tambo.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

**SENTENCIA**

Madrid, a dieciocho de junio de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 137/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Álvaro Francisco Arana Moro, en nombre y representación de MAX SENSE MARKETING GMBH, contra Resolución de fecha 24 de enero de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central, sobre el IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO -no residentes- (ejercicio 2008) ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

1. La parte actora interpuso, en fecha 11 de abril de 2013, este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" SUPLICO A LA SALA : Que teniendo por presentado este escrito junto con los documentos que se acompañan al mismo y sus copias, los tenga por admitidos y por FORMALIZADA LA DEMANDA en el Recurso

Contencioso-administrativo 137/2013 y, previos los trámites pertinentes, dicte en su día Sentencia por la que, estimando íntegramente la misma:

1.» Anule, revoque y deje sin efecto el acto administrativo impugnado, la resolución dictada por el TEAC el día 24 de enero de 2013 por el que desestima la Reclamación Económico-administrativa formulada por MAX SENSE contra el acuerdo denegatorio del Recurso de Reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, y se confirma la resolución por la que se niega el derecho de la actora a la devolución de las cuotas soportadas del IVA del ejercicio 2008, por no ser ajustada a derecho, por cuanto que la Administración no ha probado ni acreditado de forma conveniente la pertinencia de aplicar el régimen de excepciones a la regla de localización de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70 LIVA y en el artículo 23 RIVA, y sin que por tanto se haya podido desvirtuar el derecho a la devolución interesada que sí ha quedado demostrado.

2." Declare el derecho de MAX SENSE a la devolución de las cuotas de IVA soportado declaradas en el ejercicio 2008 por importe de 133.699,28 euros, por cuanto que traen causa de unos servicios publicitarios prestados entre dos empresas extranjeras, con domicilio y sede social en Alemania, que fueron explotados y facturados íntegramente en Alemania y no venían referidos a la celebración de cualquier tipo de feria, congreso o exposición; no estaban en modo alguno vinculadas a ningún tipo de bien mueble o inmueble y no iban dirigidas a terceros o clientes potenciales. Antes al contrario, tales servicios consistieron en prestaciones estrictamente publicitarias consistentes en un viaje organizado en España para clientes actuales de la destinataria de esta campaña publicitaria que no tienen la consideración de terceros y sin que existiese ningún tipo de establecimiento vinculado a su prestación; y así lo evidencian las facturas aportadas de alojamiento en los distintos hoteles en los que se hacía escala, manutención o gastos de transporte."

2. De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó: "dicte Sentencia inadmitiendo el presente recurso y subsidiariamente desestimando todas las pretensiones de la parte actora"

3. Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 28 de octubre de 2013 acordando no ha lugar el recibimiento a prueba, tras lo cual siguió el trámite de Conclusiones; finalmente, mediante providencia de 5 de junio de 2014 se señaló para votación y fallo el día 17 de junio de 2014, en que efectivamente se deliberó y votó.

4. En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> MARIA ASUNCION SALVO TAMBO, Presidente de la Sección.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. Es objeto de impugnación la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por MAX SENSE MARKETING GMBH, ahora recurrente, contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición relativa al acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de las cuotas del IVA -No Residentes- del ejercicio 2008 por importe de 133.699,28 euros.

La referida Resolución denegatoria de la devolución solicitada se basó inicialmente en que no había probado el destino de los bienes adquiridos por la hoy actora en España durante el ejercicio 2008.

Frente a dicha Resolución la hoy recurrente, agencia de publicidad con sede social y económica en Alemania, interpuso recurso de reposición alegando que no había ejercido ninguna actividad en el Territorio de Aplicación del Impuesto y por tanto no debió facturar IVA español ya que toda la facturación se realizaba desde su sede social alemana.

Interpuesta la referida reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central se reiteró por la hoy actora la petición de devolución por cuanto la misma así como la empresa a la que se prestaron los servicios de publicidad del caso son entidades localizadas en Alemania y por tanto las facturas de ambas no pueden estar sujetas al IVA español, resultando de aplicación el artículo 119 de la LIVA de manera que los servicios se entenderían prestados en Alemania ya que de lo contrario nos hallaríamos ante un supuesto de doble imposición internacional.

El Tribunal Económico Administrativo Central considera que los servicios prestados por la hoy recurrente debían considerarse prestados en el Territorio de Aplicación del Impuesto, no concurriendo el requisito exigido por el artículo 119. Dos 2º de la LIVA .

2. En la base del litigio actual están los siguientes hechos relevantes expresamente admitidos por ambas partes contendientes, a saber:

- La hoy recurrente es una agencia de publicidad con sede social en Alemania.
- Uno de los clientes de MAX SENSE, es la empresa Porsche AG, también de nacionalidad alemana y con domicilio social en dicho país, para quién la hoy actora organizó viajes durante ese año para la captación de clientes en campañas de publicidad en Alemania, una de las cuales se desarrolló en España donde tienen el origen las facturas recibidas.
- La entidad encargada de la campaña de publicidad en España es D- Company.
- Dentro de esas campañas organizadas por actora se incluía el programa conocido como "El Porsche Travel Club" , consistente en que, desde Alemania, MAX SENSE dentro de la campaña publicitaria principal, llevaba a cabo la organización de determinados viajes para sus clientes alrededor del mundo, pasando por distintos países de Europa, Asia y Norteamérica.
- Durante 2008 uno de estos viajes organizados tuvo diferentes ciudades españolas como puntos de escala, consecuencia de los cuales se produjeron una serie de gastos en concepto de alojamiento, manutención, alquiler de vehículos, etc.; de los que se derivan las facturas del caso relativas a los servicios promocionales prestados en España, por importe de 133.699,28 euros, que fueron presentadas ante la Administración Tributaria española acompañadas de la solicitud de devolución antedicha.

**3.** La única cuestión a resolver, una vez subsanado el defecto procesal alegado en un principio por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda consiste en determinar si la consideración del lugar de prestación de los servicios publicitarios y promocionales del caso ha sido efectuada correctamente por el Tribunal Económico Administrativo Central en la Resolución objeto de la presente impugnación.

En concreto la discrepancia surge en cual fue el lugar donde se han de entender prestados los servicios de publicidad del caso: Mientras que la actora entiende que tales servicios no se pueden considerar prestados en España ya que tanto la sede económica del prestador como la del destinatario radican en Alemania y la prestación no consistió en la organización de ferias o exposiciones para terceros y no se vinculó a ningún bien inmueble situado en el TAI, por lo que no resultaría de aplicación la excepción a la regla general del artículo 70.Uno 3º y 5º LIVA ; la Administración demandada entiende que resulta de aplicación el artículo 70. Uno 3º de la LIVA según el cual 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.

En definitiva, el TEAC concluye en su Resolución (Fundamento Jurídico Sexto) que los servicios prestados por la actora 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.

Se pronuncia así en el mismo sentido, como también se señala, de las Resoluciones del propio TEAC de 8 de julio y de 6 de octubre de 2009.

**4.** Pues bien idéntica cuestión a la aquí suscitada y que, efectivamente fue resuelta por la Sala en nuestra sentencia de 26 de marzo de 2013, dictada en el recurso nº 507/2009 que, en efecto, estimó el recurso interpuesto por otra empresa publicitaria frente a la Resolución de 8 de julio de 2009 del propio TEAC y a la que se refiere la Resolución impugnada, por lo que debemos remitirnos a lo que allí dijimos que fue lo siguiente:

"La cuestión suscitada entre las partes ha venido consistiendo en determinar el lugar en el que se entiende producido el hecho imponible del Impuesto, puesto que únicamente estarán sujetas al mismo las operaciones realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto ( artículo 69 y 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que fijan las reglas de localización del hecho imponible).

Mientras el Acuerdo de liquidación expone el contenido de la regla general de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 69 LIVA , que atiende a la sede del prestador del servicio, la actora sostiene que su actividad es la prestación de servicios de publicidad y promoción de productos y marcas, y en la medida en que el destinatario de tales servicios -en los supuestos controvertidos objeto del presente expediente- es una empresa radicada en otro país miembro de la Unión Europea, tales servicios no se localizan en España, sino que se localizan en el País destinatario del servicio.

En resumidas cuentas, hay que decidir si resulta de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 70 LIVA - como sostiene la parte actora- o, por el contrario, resulta aplicable la regla general de localización del artículo 69 de la LIVA - como propugna la Administración demandada-.

En la base de la decisión administrativa controvertida se encuentra la consideración de que el obligado tributario no ha aportado prueba suficiente que justifique la existencia de servicios relacionados con la publicidad y la promoción y, en consecuencia, tal y como propugnó la Inspección desde un principio, la ausencia de prueba bastante sobre la existencia de publicidad le llevó a regularizar la situación considerando que " las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario deben localizarse en el territorio de aplicación del impuesto, por

aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios prevista en el artículo 69 de la LIVA ...".

Sin embargo, las afirmaciones de la Inspección y consecuente regularización, se han visto desvirtuadas por la prueba practicada en este proceso que acredita que, en efecto, la naturaleza de los servicios prestados por la hoy actora es de " promoción publicitaria " .

Ya la propia resolución del TEAC que ahora se impugna reconoce que el concepto de promoción publicitaria usado por la Inspección es " un concepto ciertamente muy restrictivo, y se compadece mal con el que se desprende de la propia normativa del impuesto y de la jurisprudencia comunitaria en esta materia ". Como indica el propio TEAC, la tesis de la Inspección se aleja del concepto legal de servicios de publicidad del artículo 70 de la LIVA que debe comprender 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 publicidad. Se recoge, así, la jurisprudencia comunitaria que subraya que el concepto de " prestaciones de publicidad " es un concepto comunitario pues exige de una interpretación uniforme por parte de los estados miembros, a fin de evitar principalmente supuestos de doble imposición; en dicho concepto, y siguiendo la jurisprudencia comunitaria, deben quedar comprendidos los servicios de promoción cuando tengan la finalidad de transmitir un mensaje destinado " a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad " (Sentencia del TJCE recaída en el asunto C-73/92, dictada en un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España, por instituir y mantener un régimen fiscal en materia de IVA aplicable a las prestaciones de publicidad que excluye del concepto de publicidad determinados servicios).

Es un hecho incontrovertido, por cuanto se admite incluso por el propio TEAC, que las prestaciones de servicios analizadas aquí son de promoción publicitaria.

La Ley General de Publicidad define en su artículo 2 , el concepto de publicidad en los siguientes términos.

" a) Contrato de publicidad es aquél por el que un anunciante encarga a una agencia de publicidad, mediante una contraprestación, la ejecución de publicidad y la creación, preparación o programación de la misma.

b) Contrato de difusión publicitaria es aquél por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga a favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publicitaria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesaria para lograr el resultado publicitario.

c) Contrato de creación publicitaria es aquél por el que, a cambio de una contraprestación, una persona física o jurídica se obliga en favor de un anunciante o agencia a idear y ejecutar un proyecto de campaña publicitaria, una parte de la misma o cualquier otro elemento publicitario..

d) El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que él patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. "

Y teniendo en cuenta, hecho tampoco discutido, que la hoy actora utiliza sus propios medios para prestar sus servicios (que según el TEAC no serían de publicidad sino accesorios a los servicios de publicidad prestados por terceros), la solución al litigio debe ser la propugnada por la recurrente, esto es la aplicación de la norma especial de localización del artículo 70 LIVA prevista para los servicios publicitarios, de tal modo que la repercusión del impuesto se debe realizar en sede del destinatario.

La práctica de la prueba judicial ha comportado en este caso la emisión de un dictamen pericial que concluye que los servicios prestados en su conjunto suponen la promoción publicitaria de determinados productos y marcas comerciales, mediante la publicidad denominada dentro de la mercadotecnia, " below the line " (traduciendo la frase del inglés sería " Comunicación fuera de los medios ").

Así, el Perito nombrado nos dice:

"Ejemplos de este sistema de comunicaciones, los tenemos en los Simposios Médicos, en donde un laboratorio difunde e informa de algo a unos profesionales: Nuevos medicamentos, técnicas quirúrgicas, aparatos para realizarlas, etc. Estos eventos son muy útiles para los asistentes pues los mantienen al día en su profesión y a su vez muy rentable para los laboratorios y fabricantes de esos productos.

Otro ejemplo frecuente de eventos, lo constituyen la presentación a los medios especializados de algún modelo de vehículo de reciente fabricación. De estas reuniones sale una magnífica información del modelo y de la marca que más tarde será difundida en cada medio por los asistentes. Estos generalmente hablarán bien del reciente producto.

En consecuencia, la actividad de KT EVENTS pertenece al terreno de la publicidad. KT EVENTS está especializada en la organización y gestión de eventos o acciones especiales para marcas comerciales. Los eventos o las acciones especiales se consideran parte de la publicidad fuera de los medios y, aunque esta técnica no es nueva, si que experimenta un importante crecimiento.

La publicidad fuera de los medios más conocida, es una técnica de marketing consistente en el empleo de formas de comunicación no masivas, dirigidas a segmentos específicos de población y desarrollada para el

impulso o promoción de productos o servicios mediante acciones cuya concepción se caracteriza por el empleo de altas dosis de creatividad, sorpresa y sentido de oportunidad, creándose novedosos canales para comunicar mensajes publicitarios.

El concepto de "publicidad fuera de los medios", agrupa diversas acciones de comunicación que se conocen también como publicidad no convencional, es decir, acciones que no involucran a los medios tradicionales como la TV, radio, medios-impresos, etc.

Dentro este tipo de publicidad no convencional se ubican el marketing directo, el marketing promocional (las promociones de ventas), el marketing relacional: las relaciones públicas, patrocinios, merchandising, etc., donde no se emplean medios masivos."

En definitiva, la hoy actora KT EVENTS organiza eventos de este tipo, por encargo, y cuenta de terceros, cuyo contenido es "la difusión de un mensaje que se intuye favorable a una marca, producto o, imagen institucional de entidades, con el fin último de favorecer las expectativas de los promotores" .

En consecuencia, una vez acreditado en período probatorio, el cumplimiento de los requisitos del artículo 70 de la LIVA , procede aplicar la regla especial de localización y, por lo tanto, anular la resolución del TEAC y las liquidaciones, incluida la de la sanción, de la que trae su causa muy especialmente a tenor del informe emitido por el perito judicial (Economista especialista en marketing de publicidad)".

5. En definitiva, las anteriores consideraciones son íntegramente aplicables al presente caso, idéntico en lo sustancial al resuelto entonces por la Sala, teniendo en cuenta en qué consistieron las actividades llevadas a cabo por la recurrente en territorio español, actividades publicitarias y promocionales no vinculadas ni relacionadas directamente con inmuebles en particular. La actividad desarrollada por la actora en España no consistió en ninguna "feria o exposición" en el sentido de la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de julio de 2010, teniendo en cuenta también el carácter único de las prestaciones accesorias respecto de la principal actividad de marketing llevada a cabo por la actora en Alemania donde, por lo demás, la actora ya había tributado por este concepto .

De lo anterior deriva al procedencia de estimar el presente recurso con la paralela anulación de la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho con sus inherentes consecuencias legales.

De conformidad con el art. 139-1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en la redacción dada por la reforma operada por la Ley 37/2011 de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, debe condenarse a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

## **FALLO**

En atención a lo expuesto la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de MAX SENSE MARKETING GMBH, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho, en cuanto a los extremos impugnatorios examinados.

Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación , siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D<sup>a</sup> MARIA ASUNCION SALVO TAMBO estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.