

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058835

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de junio de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 8727/2012

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial. Servicios de promoción publicitaria. La discrepancia surge en cual fue el lugar donde se han de entender prestados los servicios de publicidad del caso: mientras que la contribuyente 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 art. 70.Uno.3^o y 5^o de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la Administración entiende que resulta de aplicación el mencionado art. 70.Uno.3^o de la Ley 37/1992 (Ley IVA) 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. Pues bien, el concepto de "servicios de publicidad" comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc., y se entienden prestados en el territorio donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica. Deben calificarse como servicios de publicidad, la organización de eventos para terceros, consistente en la presentación a la prensa de vehículos. Al evento asisten periodistas, que ven y prueban los vehículos e informan posteriormente en sus medios. Dicho esto, si bien, el TEAC venía asimilando dichos eventos a organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial localizados en el territorio en el que se presten materialmente los servicios -Resolución TEAC, de 24 de enero de 2011, (NFJ049887)-, se modifica el criterio a la vista de las sentencias de la Audiencia Nacional que consideran que dichos eventos deben calificarse como servicios de publicidad -SSAN, de 26 de marzo de 2013 (NFJ050508) y de 18 de junio de 2014 (NFJ054830)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 70, 75 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 23.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 43, 52 y 56.

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

SENTENCIA

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por P..., NIF-IVA ..., actuando en su nombre y representación D. ... , NIF..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra acuerdo de denegación de devolución, de fecha 24 de enero de 2011, emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente a solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado por no establecido, relativa al ejercicio 2008, por importe de 80.829,15€.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por la reclamante se presentó solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado por sujeto no establecido, relativa al ejercicio 2008, por importe de 80.829,15€.

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitió requerimiento, en fecha 14 de septiembre de 2010, en el que se solicitaba lo siguiente:

"*Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos

en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el arto 119 de la ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (la acreditación de la afectación se realizará mediante contratos y facturas relativas a dichos servicios y adquisiciones o por los medios admisibles en Derecho que el solicitante pueda aportar).

En caso de utilizar como medios de prueba contratos, facturas, etc. redactados en un idioma distinto del español, estos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de comprobación limitada de su solicitud.

*Aportar las facturas que se emiten a la entidad para la que se organiza el evento (según se ha manifestado **LB...**)”

En contestación a dicho requerimiento, por la reclamante se presenta escrito en fecha 18 de noviembre de 2010, en el que se recoge lo siguiente:

“PRIMERO. Que la entidad **P...** tiene como actividad principal la organización de eventos y presentaciones para la industria del automóvil. La compañía contrata con sus clientes la realización y liquidación económica de los eventos, en los que se presentan los vehículos a la prensa. **P...** contrata los hoteles, salas de reuniones, medios técnicos, alquiler de la pista de pruebas, servicios de chofer, servicio de azafatas, restaurantes, mantenimiento y combustible de los vehículos. En los eventos se invita a periodistas, que pueden ver los vehículos físicamente y después pueden realizar pruebas en la pista alquilada al efecto. Estos periodistas informan luego en sus correspondientes medios de prensa sobre el nuevo vehículo. Los eventos están cerrados al público, ya que se trata habitualmente de nuevos vehículos y de prototipos. Los periodistas vienen de toda Europa.

En el caso concreto al que se refiere la devolución, la entidad **P...** ha realizado tres eventos en España:

1. Presentación del vehículo **SB...** en Málaga los días 16.01 al 31.01 .2008. El cliente es la empresa japonesa **FI...**
2. Presentación del vehículo **LI...** los días 28 de enero al 15 de febrero 2008 en Sevilla. El cliente es la empresa belga **TM Europe NV/SA**.
3. Presentación del vehículo **SB...** los días 23.11. al 5.12.2008. En este caso el cliente fue también la entidad **FI...**

Tal y como se desprende de las facturas que se adjuntan con este escrito, en ningún caso los eventos han durado más de dos semanas. Es importante remarcar, que mi representada no dispone de ningún establecimiento permanente en España.

Segundo:

Que en respuesta a la solicitud recibida, se adjunta fotocopia de las facturas emitidas por **P...** a las entidades **FI...** Japón, y **T... Europe NV/SA**, Bélgica respectivamente.”

Por su parte, por la reclamante se adjunta a dicha contestación las siguientes facturas:

o Factura n.º 080101, emitida a **FS...**, en la que se recoge lo siguiente:

“**SB...** Test Drive 16.01. – 31.01.2008 in Malaga, Spain

Please find attached the invoice for the organisation and realisation of the **SB...** test drive in Malaga, Spain, based on a 2-day-programme including 2 driving day with 9 groups (320 guests) and 20 test cars”

o Factura n.º 080309-C7L30, emitida a **T... EUROPE NV/SA**, “VAT ...”, en la que se recoge “**LB...** Test Drive 28 January – 15 February 2008 in Sevilla, Spain”.

o Factura n.º 081140, emitida a **FS...**, en la que se recoge lo siguiente:

“**SI...** Test Drive 23.11. – 05.12.2008 in Spain

Please find attached the invoice for the organisation and realisation of the test drive in Spain, based on a 2-day programme including 2 driving day with 9 groups (235 guests) and 19 test cars”

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se emitió acuerdo de denegación de devolución, de fecha 24 de enero de 2011, en el que se recoge la siguiente motivación:

“En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACION de la devolución por los siguientes motivos:

*Que la organización de ferias y exposiciones de carácter comercial en el territorio de aplicación del Impuesto, constituye una operación sometida al mismo y localizada en dicho territorio, según lo establece el artículo 70.uno.3º.b) de la ley 37/1992 del IVA por lo que, si el destinatario de los servicios no actúa como empresario o profesional o está establecido fuera de dicho territorio, el prestador de los mismos estará obligado a repercutir e ingresar, en calidad de sujeto pasivo, el Impuesto correspondiente a dichos servicios, lo que le excluye de la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 119 de dicha ley.

Así ocurre en este caso, al estar establecidos los destinatarios de los servicios prestados por el solicitante fuera del territorio de aplicación del Impuesto.”

SEGUNDO: Contra dicho acuerdo de denegación de devolución, de fecha 24 de enero de 2011, notificado el día 10 de julio de 2012, en fecha 31 de julio de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se indica que la reclamante *“tiene como actividad principal la organización de eventos y presentaciones para la industria del automóvil”*.

- Asimismo, en el escrito de alegaciones se recoge lo siguiente:

“P... elige los destinos, contrata los hoteles, salas de reuniones, medios técnicos, alquiler de pistas de prueba, servicios de chofer, servicios de azafatas, catering, mantenimiento y combustibles de los vehículos. En los eventos el cliente final invita a periodistas y distribuidores, que pueden ver los vehículos físicamente y después pueden realizar pruebas en la pista alquilada al efecto. Estos periodistas informan luego en sus correspondientes medios de prensa sobre el nuevo vehículo. Los eventos están cerrados al público, ya que se trata habitualmente de nuevos vehículos y de prototipos. Los periodistas vienen de toda Europa.

En el caso concreto al que se refiere la devolución, la entidad P... ha realizado tres eventos en España:

1. Presentación del vehículo **SB...** en Málaga los días 16.01. al 31.01.2008. El cliente fue la empresa japonesa FI... .

2. Presentación del vehículo **LI...** los días 28.01. al 15.02.2008 en Sevilla. El cliente fue la empresa belga **TM... Europe NV/SA**.

3. Presentación del vehículo **SI...** los días 23.11. al 5.12.2008. En este caso el cliente fue también **FI... .**”

- Se opone al acuerdo de denegación de devolución, alegando que la actividad de la reclamante *“no consiste en la organización de ferias o exposiciones de carácter comercial”*.

- Se alega, asimismo, que *“en el caso concreto de P..., el evento no está abierto al público”, considerándose que “los servicios prestados por P... deben calificarse en realidad como servicios de publicidad”, remitiéndose a lo dispuesto en la Ley 34/1988, General de Publicidad.*

- Asimismo, se hace referencia a lo dispuesto en el artículo 23.1, párrafo 1º del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Por otro lado, tras hacerse referencia a determinada documentación aportada, en el escrito de alegaciones se recoge lo siguiente:

“El suscrito considera que los documentos aportados justifican sin duda alguna que mi representada no ha organizado en España ninguna feria ni ninguna exposición comercial. Mi representada ha organizado en España la presentación de vehículos, el alojamiento de periodistas y distribuidores en España para probar los mismo y el alquiler, de una pista de pruebas para que pudiesen realizarse recorridos de prueba con los vehículos por parte de los periodistas.”

- Se referencia, en apoyo de su pretensión, a lo dispuesto en sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 17 de noviembre de 1993, considerándose por la reclamante que *“los servicios prestados por P... a sus clientes en España tienen la naturaleza de servicios de publicidad”, indicándose que “a estos servicios no les es aplicable el artículo 70.1.3º b) de la Ley 37/1992, que se refiere a la organización de ferias y exposiciones de carácter comercial”*.

- Por otro lado, por la reclamante se indica que *“a los servicios de publicidad se les aplica el criterio general previsto en el artículo 69. Uno de la Ley del IVA”, afirmándose que “al no tener P... la sede de su actividad económica en España, estos servicios no se entenderían prestados en España y por lo tanto no se encontraban*

sujetos al IVA español”, alegándose que la reclamante “no ha realizado en España operaciones sujetas al IVA y por lo tanto debe solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Procede determinar si el acuerdo, de fecha 24 de enero de 2011, de denegación de devolución de cuotas de IVA soportado correspondientes al ejercicio 2008, es conforme a Derecho.

Segundo:

El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra recogido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que, “ratione temporis”, se establece 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.

A tales efectos, se asimilarán a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

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 ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros.

(...)

2.º 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 este distintas de las que se relacionan a continuación:

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 2.º, 3.º y 4.º 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.

3.º Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los números 6.º y 7.º del artículo 70.uno y en los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley

Tres(...)

Cuatro. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en esta Ley.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. (...)

Cinco. (...)

Seis. No serán objeto de devolución:

1.º Las cuotas que se hubiesen soportado indebidamente con ocasión de entregas de bienes a las que resultase aplicable el supuesto de exención previsto en el número 2.º del artículo 21 de esta Ley, o el previsto en el apartado uno de su artículo 25 en los casos en que la expedición o transporte con destino a otro Estado miembro de la Comunidad de los bienes objeto de entrega sea realizada por el adquirente de los mismos o por un tercero que actúe por cuenta de aquél, sin perjuicio, en ambos casos, de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de esta Ley.

2.º El importe de las cuotas que estaría excluido del derecho a deducción por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Siete. (...)

Ocho. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores.

No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un período de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.

Nueve. La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo.

Diez. (...)

Procede determinar si por la reclamante se han efectuado las operaciones previstas en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA, cuya realización determinaría, en su caso, la improcedencia de la devolución de cuotas de IVA soportado mediante el régimen establecido en el artículo 119 LIVA, como consecuencia del incumplimiento del requisito establecido en el apartado 2º del artículo 119.Dos LIVA.

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se considera que por la reclamante se han realizado las operaciones recogidas en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA, de forma que al prestarse materialmente los servicios en el territorio de aplicación del Impuesto, se localizan en dicho territorio, y siendo los destinatarios empresarios o profesionales no establecidos en el territorio en el que se realizan las operaciones, la condición de sujeto pasivo corresponde a la entidad reclamante al no operar la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2º, incumpléndose el requisito establecido en el apartado 2º del artículo 119.Dos LIVA.

Por su parte, la reclamante considera que no ha efectuado un servicio de los previstos en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA, sino un servicio de publicidad, alegándose que procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno LIVA, de forma que no ha efectuado operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el artículo 70.Uno.3º LIVA, según redacción anterior a la introducida por la Ley 2/2010, se establece lo siguiente:

“Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

(...)

3.º 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 otro lado, en el artículo 23.1 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece, “ratione temporis”, lo siguiente:

“En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5.º 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 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 3.º, letra a), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Debe indicarse que la redacción del artículo 23.1 RD 1624/1992 fue introducida por el Real Decreto 215/1999, en cuyo preámbulo se indica que se efectúa modificación “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 de tales servicios”.

Por otro lado, en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establecía, en relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios, según redacción anterior a la modificación efectuada por Directiva 2008/8/CE, lo siguiente:

Artículo 43 Directiva 2006/112/CE:

“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 suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.”

Artículo 52 Directiva 2006/112/CE:

“El lugar de las prestaciones de servicios siguientes será el lugar en que se ejecuten materialmente:

a) las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento 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;”

Artículo 56.1.b) Directiva 2006/112/CE:

“El lugar de las siguientes prestaciones de servicios 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 haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

(...)

b) las prestaciones de publicidad;”

Tercero:

Según lo establecido en el artículo 70.Uno.5º apartados A) y B).c) LIVA, “ratione temporis”, se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios “de publicidad”, cuando concurren los supuestos previstos en las letras a) y b) del apartado A) del artículo 70.Uno.5º LIVA.

Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto se han desarrollado servicios de publicidad, procede analizar el término publicidad utilizado en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 1º del artículo 23.1 RD 1624/1992, “en los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5.º 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 publicidad”.

No obstante, al disponerse en el párrafo 2º del mencionado artículo 23.1 RD 1624/1992 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 3.º, letra a), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”, se excepcionan de la regla de localización de los servicios de publicidad, aquellos que, aún teniendo un componente publicitario y de promoción, consisten 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, a la que se refiere la reclamante en su escrito de alegaciones), 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 Sexta Directiva 77/388, 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 Ley 34/1988, General de Publicidad.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas, en la Sentencia de fecha 17 de noviembre de 1993, 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 dio nueva redacción al artículo 75.Uno.5º.c) LIVA, que pasó a mencionar, simplemente, a los “servicios de publicidad”.

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 LIVA 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 9.2.c), primer guión de la Directiva 1977/388/CEE, 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”.

Por su parte, dicha regla recogida en el mencionado artículo 9.2.c) primer guión de la Directiva 1977/388/CEE se encuentra contenida en el artículo 52.a) de la Directiva 2006/112/CE en el que se establece que *“el lugar de las prestaciones de servicios siguientes será el lugar en que se ejecuten materialmente: a) las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento 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”.*

Cuarto:

Procede hacer referencia al criterio recogido en sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de marzo de 2013 (recurso nº 507/2009), en la que se establece lo siguiente:

“(...) 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)."

Por otro lado, dicho criterio es reiterado en sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 18 de junio de 2014 (recurso nº 137/2013), en cuyo fundamento jurídico Segundo se indica que concurren los siguientes hechos relevantes:

"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."

Asimismo, en el fundamento jurídico Tercero de la mencionada sentencia se plantea la cuestión a resolver en los siguientes términos:

“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.”

La sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 18 de junio de 2014 se remite a lo dispuesto en la sentencia de fecha 26 de marzo de 2013, mencionada anteriormente, concluyendo que *“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”*:

“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:

(...)

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.”

Quinto:

Siguiendo el criterio de la Audiencia Nacional, mantenido en las sentencias de fecha 26 de marzo de 2013 y 18 de junio de 2014, este Tribunal modifica el criterio que venía manteniendo en anteriores ocasiones (00/5525/2008, de 11/05/2010; 00/470/2011, de 24/01/2013) y se considera que en el presente supuesto los eventos realizados por la reclamante no consisten en una feria o exposición, sino en una actividad de publicidad, de forma que no les resulta de aplicación la regla de localización establecida en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA.

De este modo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 70.Uno.5º LIVA, no concurriendo ninguna de las circunstancias previstas en las letras a) y b) del apartado A) de dicho artículo, las prestaciones de servicios de publicidad efectuadas por la reclamante no se consideran realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por tanto, por este Tribunal se considera que el acuerdo de denegación de devolución, de fecha 24 de enero de 2011, no es conforme a Derecho, puesto que no habiéndose efectuado las operaciones correspondientes a los eventos objeto de controversia en el territorio de aplicación del Impuesto, no se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2º LIVA, no procediendo la denegación de la devolución de las cuotas de IVA soportado por dicho motivo.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

estimarla, anulando el acto impugnado.

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