

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078609

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de julio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 1532/2017

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Servicios prestados por vía electrónica. *Prestación de servicios de publicidad por vía electrónica. Calificación como servicio de intermediación o de publicidad.* La actividad de la empresa consiste en la distribución de aplicaciones informáticas por medios electrónicos y en la prestación de servicios publicitarios mediante la inserción de mensajes publicitarios en las páginas web de la propia entidad y sus filiales. Respecto de los servicios de publicidad, sus clientes son fundamentalmente agencias de publicidad que utilizan a la entidad como plataforma para a su vez gestionar la publicidad de sus clientes.

Pues bien, el servicio consistente en insertar un anuncio en una página web, diseñado de modo que cuando se cliquea o pulsa sobre el mismo redirige a la página del anunciante en la que el destinatario puede formalizar la adquisición de un bien o servicio, no tiene la consideración de servicio de intermediación, ya que el servicio prestado se limita a la difusión de un mensaje publicitario, esto es, a informar. La entidad presta servicios de publicidad, si bien con una peculiaridad como es el medio utilizado, que son las páginas web propias y de sus filiales. Así, la Inspección califica a los servicios prestados por la entidad como servicios de publicidad prestados por vía electrónica.

Con independencia de que los servicios sean considerados servicios de publicidad o servicios prestados por vía electrónica, ambas categorías se incluyen en la enumeración recogida en el apdo. Dos del art. 69 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en la redacción entonces vigente. **(Criterio 1 de 3) Servicios no realizados en el TAI pero que son utilizados o explotados en el mismo.** *Regla de utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto.* A efectos de aplicar la regla especial de localización prevista en el art. 70.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en las prestaciones de servicios de publicidad, se entiende que la utilización y la explotación efectiva de los mensajes publicitarios se efectúa en el Estado en el que se difunden los mismos. **(Criterio 2 de 3)** Dicho esto, para que pueda aplicarse la cláusula de utilización o explotación efectivas, como regla de localización de los servicios prestados, es necesario que el destinatario de los servicios cuya localización se discute, situado en un tercer Estado, los utilice en operaciones que, por su parte, deban considerarse localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI). No obstante, tratándose de servicios de publicidad que se prestan en cadena, se considera que la utilización o explotación efectiva de los mismos se realiza en el TAI siempre que los mensajes publicitarios se difundan desde el TAI, con independencia de que la prestación se realice en favor de un destinatario intermedio o del destinatario final del servicio en cuestión. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 4, 11, 69 y 70.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), Anexo II.

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

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), art. 53.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de julio de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-01532-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: XW INTERNATIONAL SA - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 22/03/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/03/2017 contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-..., dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 a 2013.

Segundo.

En relación con la entidad **XW INTERNATIONAL SL**, el 20 de enero de 2016 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña. Las actuaciones afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011, 2012 y 2013, y su carácter es parcial, limitado a verificar la procedencia de la calificación como no sujetas o exentas de las operaciones efectuadas, el cumplimiento de los requisitos de deducción de las cuotas soportadas y la correcta transcripción a las autoliquidaciones del contenido de los Libros registro del impuesto.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 18 de octubre de 2016 se incoa acta de disconformidad A02-.... El acuerdo de liquidación derivado del acta se dicta el 20 de febrero de 2017 y del mismo resulta una deuda tributaria de 213.853,31 euros. Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización se exponen a continuación.

La actividad de la entidad consiste en la distribución de aplicaciones informáticas por medios electrónicos y en la prestación de servicios publicitarios mediante la inserción de mensajes publicitarios en las páginas web de la propia entidad y sus filiales, en las que se facilita al público que accede a las mismas la descarga gratuita en distintos idiomas de múltiples programas y aplicaciones informáticas como factor estimulador del referido acceso. La cartera de clientes de la entidad se compone principalmente de agencias de publicidad que utilizan a la entidad como plataforma para gestionar la publicidad de sus clientes conforme a las órdenes explicitadas por éstos, de forma que los ingresos de la entidad corresponden a las ventas por la publicidad insertada en sus páginas web.

Los dominios de las páginas web se delimitan por el idioma en que dichas páginas se presentan a los usuarios de las mismas; el dominio ES corresponde al idioma español, y abarca tanto España como el resto de países de habla española. Una parte de los internautas de habla española que acceden al contenido de las páginas web con el dominio ES lo hacen utilizando dispositivos con dirección IP conducentes a localizaciones en territorio español, convirtiéndose en receptores forzosos de los mensajes publicitarios contenidos en dichas páginas.

La entidad ha concluido que las prestaciones de servicios de publicidad cuyos destinatarios (agencias de publicidad) no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de la norma de localización contenida en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Inspección ha considerado que las prestaciones de servicios de publicidad por vía electrónica cuyos destinatarios (agencias de publicidad) no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se localizarían en principio fuera de dicho territorio, de acuerdo con las reglas generales de localización contenidas en el artículo 69 de la Ley 37/1992. No obstante, una parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES, es decir, en idioma español, tiene como receptores de los mensajes, entre otros, a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto. Es estos casos debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, de conformidad con el artículo

70.Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, deben considerarse prestados en dicho territorio. Como consecuencia, se incrementan las bases imponibles de IVA devengado correspondientes a dichas prestaciones de servicios.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Las alegaciones formuladas por la reclamante son las siguientes:

- La Inspección se refiere exclusivamente a servicios de publicidad, cuando la entidad presta servicios de muy diversa naturaleza. En particular, no pueden considerarse servicios de publicidad los denominados Recommended Offers, Toolbars y Real Estate.

- La Inspección se basa en la consulta vinculante V0629-13 de la Dirección General de Tributos y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, en las que se valora el lugar de utilización efectiva de servicios de publicidad basados en un componente físico, por lo que no son aplicables al caso analizado.

- Existen consultas vinculantes más recientes que matizan el criterio aplicado por la Inspección, como la V2829-15, de 29 de septiembre de 2015 y la V1768-16, de 21 de abril de 2016 (relativa a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de servicios de publicidad en aplicaciones informáticas desarrolladas a través de internet por una empresa española a una empresa israelí), en las que existe identidad de hechos con el caso analizado y que son de aplicación obligatoria para la Inspección. En ellas se concluye que para la aplicación de la cláusula de uso efectivo es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones en el territorio de aplicación del impuesto.

- Vulneración del artículo 14 de la Ley General Tributaria, que prohíbe la analogía en la interpretación e integración de normas jurídicas.

- La Inspección ha realizado una especie de estimación indirecta de cuotas devengadas prescindiendo de lo dispuesto en el artículo 158 de la Ley General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

En primer lugar, debemos señalar que la entidad **XW INTERNATIONAL SL** desarrolla una actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos señalados en el artículo 4 de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto:

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el

desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.

Dicha actividad, tal como se expone en los antecedentes de hecho, consiste en la distribución de aplicaciones informáticas por medios electrónicos y en la prestación de servicios publicitarios mediante la inserción de mensajes publicitarios en las páginas web de la propia entidad y sus filiales. Respecto de los servicios de publicidad, sus clientes son fundamentalmente agencias de publicidad que utilizan a la entidad como plataforma para a su vez gestionar la publicidad de sus clientes.

El concepto de prestación de servicios se recoge en el artículo 11 de la Ley del Impuesto, que dispone:

Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En cuanto a las prestaciones de servicios de publicidad que realiza, la entidad ha considerado que aquellas cuyos destinatarios (agencias de publicidad) no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de la norma de localización contenida en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Inspección, por su parte, concluye que las prestaciones de servicios de publicidad por vía electrónica cuyos destinatarios (agencias de publicidad) no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se localizarían en principio fuera de dicho territorio, de acuerdo con las reglas generales de localización contenidas en el artículo 69 de la Ley 37/1992. No obstante, una parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES, es decir, en idioma español, tiene como receptores de los mensajes, entre otros, a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto. Es estos casos, y siempre que la agencia de publicidad destinataria de los servicios no esté establecida en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Comunidad, es decir, se encuentre establecida en territorio tercero, debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, de conformidad con el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, deben considerarse prestados en dicho territorio.

La cuestión controvertida, de acuerdo con lo anterior, es la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios de la entidad en determinados supuestos.

Para decidir sobre la cuestión planteada debemos acudir en primer lugar a los preceptos que en la Ley 37/1992 regulan el lugar de realización de las prestaciones de servicios. El artículo 69 de la citada ley, en la redacción vigente en los períodos comprobados, que es la dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, recoge las reglas generales y establece:

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

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

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

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



(...)

c) Los de publicidad.

(...).

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

(...).

A efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...).

4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

(...).

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

(...).

Por su parte, el artículo 70 de la Ley 37/1992 recoge las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios:

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...).

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

El anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos cuya trasposición al ordenamiento jurídico interno

se efectúa a través del artículo 69.Tres.4º de la Ley 37/1992, previamente reproducido. En concreto, según dicho anexo, se consideran servicios prestados por vía electrónica, entre otros:

- 1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
- 2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
- 5) Suministro de enseñanza a distancia.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, señala al respecto lo siguiente:

1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
- f) los servicios enumerados en el anexo I.

3. El apartado 1 no abarcará, en particular, los casos siguientes:

(...)

m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.

(...).

Asimismo, el anexo I de este mismo Reglamento, dispone:

ANEXO I

Artículo 7 del presente Reglamento

(...)

3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

(...)

h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;

(...).

Cuarto.

Antes de analizar la aplicación de los preceptos transcritos a la actividad de la reclamante, conviene hacer referencia a la naturaleza de los servicios que presta, especialmente ante la primera alegación que formula, en la que manifiesta que la Inspección ha calificado indebidamente como servicios de publicidad la totalidad de las operaciones que realiza, cuando se trata de operaciones de muy diversa naturaleza. En particular, la entidad cuestiona la consideración como servicios de publicidad de los denominados Recommended Offers, Toolbars y Real Estate, que deben ser considerados como servicios de intermediación en la descarga de aplicaciones software propiedad de terceras empresas que contratan los servicios de la entidad para aprovechar comercialmente su plataforma tecnológica.

La entidad define cada una de estas prestaciones de la siguiente forma en su escrito de alegaciones.

Las Recommended Offers consisten en la promoción del software de una empresa anunciante a través de instalaciones recomendadas en las descargas de software de **XW**. Cuando un usuario de **XW** descarga un programa de la web, **XW** le ofrece la opción de descargar también otro software recomendado cuyos derechos corresponden al cliente de **XW**. El cliente paga a **XW** comisiones en función del número de descargas efectivas del software promocionado.

Las Toolbars consisten en ofrecer, durante el proceso de instalación de un software de **XW** descargado por un usuario, la posibilidad de instalar una toolbar. **XW** percibe comisiones en función de las instalaciones aceptadas por los usuarios.

Los Real Estate consisten en la distribución e instalación de botones explotados comercialmente por terceras empresas, incluidos en las toolbars que se instalan los usuarios. **XW** percibe comisión por la instalación de botones.

Además de las operaciones citadas, la entidad realiza actividades que considera servicios de publicidad y que denomina Display & Video (promoción de productos mediante la adquisición de espacios publicitarios en la web de la entidad), **XW Zs** y **YN Zs** (servicio que muestra impresiones de publicidad de anuncios de los clientes) y Affiliation (oferta a empresas de una vía de distribución de software de pago).

De las descripciones de Recommended Offers, Toolbars y Real Estate se extrae que **XW** sólo percibe comisión si los distintos productos promocionados son instalados por los usuarios, pero no si no se produce la instalación. Es decir, percibe cantidades por la promoción u oferta del producto exclusivamente en caso de que se materialice la adquisición del producto por parte del usuario.

La Ley General de Publicidad, Ley 34/1998, define en su artículo 2 la publicidad como toda forma de comunicación realizada por una persona física o jurídica, pública o privada, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional, con el fin de promover de forma directa o indirecta la contratación de bienes muebles o inmuebles, servicios, derechos y obligaciones.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha precisado el concepto de publicidad en su sentencia de 17 de noviembre de 1993, asunto C-73/92, Comisión contra España, en la que establece:

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.

En la sentencia Inter-Mark de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, afirma el Tribunal:

(...) es suficiente con que una operación de promoción implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio, a fin de incrementar sus ventas,

para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la del artículo 56, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006.

Del examen de las anteriores definiciones puede inferirse que el objetivo de la publicidad y la mediación es la contratación de un determinado producto, si bien existen diferencias que deben precisarse.

En el caso de la publicidad su objeto es llamar la atención sobre un determinado producto creando una demanda sobre el mismo que antes no existía. El objetivo último de la publicidad es conseguir que sean los potenciales clientes los que contacten con el propio proveedor del servicio o producto y realicen la contratación. Por tanto, la publicidad agota sus efectos en un estadio previo o preliminar a la contratación. Existe un cierto mensaje pero no hay labor de introducción y asesoramiento sobre el producto.

En este sentido, hay que señalar que en contrataciones en línea a través de internet el mero clic en un anuncio o página que redirige a otra página en la que se formaliza la contratación no puede considerarse como mediación incluso aunque la retribución de dicho servicio sea realizada por el número de veces que se cliquea en el mismo.

Los criterios expresados se recogen en consulta vinculante V0474-18 de la Dirección General de Tributos.

A partir de lo anterior cabe destacar que la actividad de **XW**, como la propia entidad indica, es ofrecer el producto de un tercero, su cliente, es decir, publicita ese producto con el fin de que sea adquirido por los usuarios de sus páginas web, y para eso es contratado por sus clientes. No disponemos de contratos suscritos entre **XW** y sus clientes a efectos de analizar las características de la retribución que percibe la entidad, pero el hecho de que, como indica, sólo perciba remuneración en caso de que los productos que publicita sean adquiridos por usuarios, no modifica la naturaleza de la prestación de servicios que realiza, que no es otra que la de servicios de publicidad. Los servicios de publicidad son prestados por parte de la entidad en todo caso a las empresas clientes, y si no obtiene contraprestación por los mismos porque los productos ofrecidos no han sido finalmente adquiridos, simplemente dichos servicios quedarán al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, serán operaciones no sujetas al impuesto.

Por tanto, la entidad presta servicios de publicidad, si bien con una peculiaridad como es el medio utilizado, que son las páginas web propias y de sus filiales. Así, la Inspección califica a los servicios prestados por la entidad como servicios de publicidad prestados por vía electrónica.

Con independencia de que los servicios sean considerados servicios de publicidad o servicios prestados por vía electrónica, ambas categorías se incluyen en la enumeración recogida en el apartado Dos del artículo 69 de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente, con los efectos que se exponen en el fundamento de derecho siguiente.

Quinto.

Establecido lo anterior, a partir de los preceptos transcritos y de la descripción de la actividad desarrollada por la reclamante, es posible distinguir los siguientes casos en relación con la localización de las prestaciones de servicios de publicidad.

En primer lugar, las prestaciones de servicios en las que la agencia de publicidad destinataria se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto se localizan en dicho territorio, de conformidad con el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992.

Por tanto, en principio, no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto las prestaciones de servicios en las que la agencia destinataria no se encuentre establecida en dicho territorio, es decir, esté establecida bien en la Comunidad, tal como se define en el artículo 3 de la Ley 37/1992, bien en un territorio tercero.

No obstante, tratándose, como en este caso, de prestaciones de servicios comprendidas en la enumeración que realiza el artículo 69.Dos de la Ley del Impuesto (como los servicios de publicidad), el apartado Dos del artículo 70 de la misma ley prevé la localización de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto cuando la entidad destinataria sea empresario o profesional actuando como tal y conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicios éstos no se entiendan prestados en la Comunidad, y siempre que la utilización o explotación efectiva del servicio se realice en el territorio de aplicación del impuesto.

Es decir, en el caso de agencias de publicidad establecidas en territorios terceros, los servicios de publicidad prestados por la entidad se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto si la utilización o explotación efectiva de los mismos se produce en dicho territorio.

Precisamente en este punto se plantea la controversia en la presente reclamación. En el acuerdo de liquidación la Inspección hace constar que una parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES, es decir, en idioma español, tiene como receptores de los mensajes, entre otros, a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto. En estos casos considera que debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, de conformidad con el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, deben localizarse en dicho territorio. El fundamento de sus conclusiones se encuentra en la consulta vinculante V0629-13 de la Dirección General de Tributos y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En el caso analizado en la sentencia citada, la sociedad austriaca Athesia Advertising GmbH, establecida en Austria y cuyo objeto social era la explotación de una agencia publicitaria, adquirió en nombre propio y por cuenta de clientes austriacos y alemanes espacios publicitarios en medios de comunicación italianos, operando directamente desde Austria. A raíz de la liquidación practicada por el Ufficio IVA de Bolzano, se planteó indirectamente la cuestión de la localización de dichas prestaciones. En la sentencia se analiza primero la relevancia de los servicios en cadena, y después, la regla de utilización efectiva.

Señala la citada sentencia:

19 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, cómo debe determinarse el lugar de las prestaciones de publicidad, en el sentido del artículo 9 de la Sexta Directiva, en una situación como la del asunto principal, en que el proveedor de los servicios está establecido en un Estado miembro, mientras que el destinatario de la prestación, establecido en un tercer Estado aunque con un representante fiscal en dicho Estado miembro, es el destinatario final, es decir, el anunciante, o bien un destinatario intermedio, que a su vez realiza una prestación para sus propios clientes, los anunciantes.

Observaciones preliminares

20 Procede recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 de ese mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos (sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Rec. p. II-0000, apartado 24).

21 Las prestaciones de publicidad, contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva, entran en el ámbito de aplicación de estas conexiones específicas.

Sobre la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva

22 Del propio tenor del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión de la Sexta Directiva resulta que el lugar de las prestaciones de publicidad 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.

23 Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante (sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI, C-108/00, Rec. p. I-2361, apartado 22, y de 5 de junio de 2003, Design Concept, C-438/01, Rec. p. I-5617, apartado 17).

24 De ello se deduce que el carácter indirecto de las prestaciones, consecuencia del hecho de que fueron efectuadas y facturadas por un primer prestador de servicios a una empresa, encargada a su vez de prestar servicios de publicidad, antes de que esta última las facturara al anunciante, no impide la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva (sentencia Design Concept, antes citada, apartado 18).

25 El Tribunal de Justicia declaró expresamente que, con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que

estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate y que dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia Design Concept, antes citada, apartado 26).

26 De este modo, en los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que intervengan un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un anunciante que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, como es el caso que se plantea en el litigio principal, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen dicha operación (véase, en este sentido, la sentencia Design Concept, antes citada, apartado 28).

27 Por tanto, en materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, procede considerar que, según el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el lugar de la prestación se fija, en principio, en el domicilio social de dicho destinatario, y no procede tener en cuenta que este destinatario no es necesariamente el anunciante final.

Sobre la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad con arreglo al artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva

28 Como excepción a la regla contemplada en el apartado anterior de la presente sentencia, el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, para evitar los casos de no imposición respecto de las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva, permite que un Estado miembro considere situado en el interior del país el lugar de prestaciones de servicios que, conforme a este artículo, está situado fuera de la Comunidad, cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país.

29 Procede puntualizar que, en materia de prestaciones de publicidad, el país en que se llevan a cabo la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se considera aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios.

(...)

31 Por tanto, en las circunstancias del asunto principal, la utilización y la explotación efectiva de los mensajes publicitarios debe considerarse efectuada en Italia.

32 De ello se deduce que, en caso de hacer uso de la facultad establecida por esta disposición y en una situación como la controvertida en el asunto principal, el apartado 2, en relación con el apartado 3 del artículo 9 de la Sexta Directiva legitima a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tales, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, final o intermedio, pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el destinatario intermedio, establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes.

(...)

38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.

El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

Así pues, la cláusula de utilización efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resulta aplicable a los servicios prestados por **XW INTERNATIONAL SL** a las Agencias de publicidad, que son los destinatarios iniciales de esos servicios, las cuales, los prestan a su vez a sus propios clientes, que son los anunciantes que los utilizan en el territorio de aplicación del impuesto con el objeto de aumentar sus ventas en el mismo.

La consecuencia de lo anterior en el caso que analizamos es que, por la parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES que tiene como receptores de los mensajes a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto, debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, lo que supone que, de conformidad con el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, los servicios deben localizarse en dicho territorio. En este sentido, se ha de aclarar que ninguna objeción encuentra este Tribunal a la circunstancia de aplicar la cláusula de utilización efectiva en la proporción de los servicios prestados que pueden considerarse efectivamente utilizados en el territorio de aplicación del impuesto.

Alega finalmente la reclamante que la Inspección aplica el método de estimación indirecta sin que se cumplan los requisitos legalmente establecidos para ello, previstos en el artículo 53 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En el acuerdo de liquidación se detalla la forma de determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios de publicidad, realizando una remisión a los datos aportados por el obligado tributario que se hacen constar en la diligencia número 8 suscrita en el procedimiento inspector el 6 de julio de 2016. En dicha diligencia se indica que la entidad aporta las facturas emitidas a destinatarios situados fuera de la Unión Europea, determinando a partir de cada una de ellas los importes facturados en el dominio ES en cada ejercicio. Asimismo, la entidad aporta los porcentajes obtenidos a partir de las herramientas Google Analytics y DFP, mediante una estimación según el tráfico electrónico mundial a través de las visitas, impresiones o descargas, aplicable a cada servicio prestado por la entidad.

Considera este Tribunal que la determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios realizada por la Inspección no supone la aplicación del método de estimación indirecta, como pretende la reclamante. En este caso, las peculiares características de los servicios hacen necesario acudir a porcentajes estimados en función del tráfico electrónico de las operaciones para determinar sus importes, si bien, la Inspección se basa en los datos disponibles y aportados por la propia entidad, identificando la parte de la facturación emitida que corresponde a los servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal concluye que el acuerdo de liquidación impugnado es conforme a Derecho.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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