

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092375

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2024

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 9536/2022

#### SUMARIO:

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Servicios de publicidad. Aplicación de la regla de uso efectivo.** Tratándose, como en este caso, de prestaciones de servicios comprendidas en la enumeración que realiza el art. 69.Dos de la Ley del Impuesto, el apdo. Dos del art. 70 de la misma Ley prevé la localización de los servicios en el territorio de aplicación del Impuesto -TAI- 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 TAI. En el caso que analizamos se plantea controversia exclusivamente en relación con el uso o explotación efectiva de los servicios en el TAI.

El servicio controvertido consiste en la publicidad precisa para dar a conocer los productos y lograr su adquisición por parte de los clientes, de forma que la utilización o explotación efectiva de dicho servicio se localiza en el TAI, respecto de los clientes que radican en dicho territorio, por existir una vinculación con las operaciones señaladas anteriormente, a las que sirve.

Lo que es indiscutible en este caso es que, dado que los servicios controvertidos tienen por finalidad la captación de clientes en el TAI, existe la vinculación exigida como condición para la aplicación de la cláusula de cierre, que señala el TAI como lugar de realización de los servicios por su utilización o explotación efectiva en el mismo.

Así pues, la cláusula de utilización efectiva prevista en el art. 70.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA) resulta aplicable a los servicios de publicidad prestados por la entidad española a XZ PAÍS\_1 puesto que, según el contrato suscrito entre ambas, las actividades de promoción y publicidad se efectuarán dentro de España. Parece razonable deducir que ello tenga por objeto aumentar las ventas de sus productos a clientes que radiquen en dicho territorio.

Alega finalmente la interesada que la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, modificó el art. 70.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), eliminando en la práctica la cláusula de utilización efectiva en las operaciones entre empresarios salvo en dos supuestos, lo que supone el reconocimiento claro de que la previa regulación no era compatible con la normativa comunitaria en aquellos casos que no cumplieran una función anti-fraude. Entiende que la mencionada Ley es relevante en la resolución del caso y confirma sus argumentos, reconociendo expresamente que la cláusula no está armonizada con la normativa comunitaria, limita la competitividad de las empresas españolas, genera situaciones de doble imposición y es contraria al principio de neutralidad del impuesto.

Al respecto, conviene señalar que la modificación aludida es de aplicación desde la entrada en vigor de la Ley 31/2022, es decir, el 1 de enero de 2023. **(Criterio 1 de 2)**

Pero es que, además, el preámbulo de la citada Ley establece que la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) permite a los Estados miembros, para evitar situaciones de doble imposición o no imposición, o distorsiones en la competencia, que puedan considerar que la prestación de determinados servicios, que conforme a las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible se entienden realizados fuera de la Comunidad, quede sujeta al IVA en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva de aquellos se lleve a cabo en el mismo; esta disposición fue incorporada en la Ley 37/1992 (Ley IVA) como medida antiabuso, poniéndose de manifiesto que limita la competitividad internacional de las empresas españolas, sin que pueda justificarse como medida antifraude, en particular, en aquellos sectores cuyas actividades económicas son generadoras del derecho a la deducción.

Por tanto, no se trata de una modificación de un precepto que fuera contrario a la Directiva, como parece indicar la interesada. De hecho, el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios 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, permitiendo a los Estados miembros hacer uso de la facultad prevista en el art. 59.bis, párrafo primero, letra b) (cláusula de utilización o explotación efectiva de los servicios) de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 3, 4, 11, 69 y 70.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 59 bis.

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.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

| RECLAMACIÓN   | F. INTER.  | F. ENTRA.  |
|---------------|------------|------------|
| 00-09536-2022 | 11/04/2022 | 18/11/2022 |
| 00-07950-2022 | 11/04/2022 | 28/09/2022 |

**Segundo.**

El día 28/09/2022 tuvieron entrada en este Tribunal las presentes reclamaciones, interpuestas el 11/04/2022 contras acuerdos de liquidación dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, de la Delegación Especial de ..., de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 01 a 12 de los ejercicios 2019 y 2020.

**Tercero.**

En fecha 10 de febrero de 2018, fueron notificadas propuestas de resolución y trámites de alegaciones por las que se iniciaron dos procedimientos de comprobación limitada del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2019 y 2020, periodos 01 a 12.

En fecha 17 de marzo de 2022, fueron dictados dos acuerdos de liquidación provisional con el siguiente resultado: con relación al ejercicio 2019 la Administración señaló un total a ingresar de 608.392,38 euros, incluidos intereses de demora por importe de 53.849,18 euros, y con relación al ejercicio 2020 la deuda tributaria alcanzó los 495.733,09 euros.

El motivo de la regularización practicada fue del siguiente tenor, siendo muy similar en todos los periodos comprobados:

*"XZ España S.L." (nif: ...), es una sociedad domiciliada en España, con domicilio fiscal en (...). Pertenece al grupo XZ, empresa ... de licores y vinos (una de las marcas insignia de la compañía es "MARCA\_1", con matriz en ... PAÍS\_1, y cuya actividad principal de negocio es la producción, promoción y distribución de bebidas espirituosas, a través de distribuidores, por todo el mundo; tiene en Europa un alto porcentaje de su negocio.*

*La compañía ... "XZ PAÍS\_1" es la productora, tenedora y gestora de marcas tales como "MARCA\_2", "MARCA\_3" y "MARCA\_4".*

*Para la función de distribución, "XZ PAÍS\_1" tiene firmados contratos de distribución con entidades terceras o del grupo en los mercados locales.*

*Según escrito presentado por la entidad "XZ España, S.L." (nif: ...), durante el ejercicio objeto de comprobación, realizó, para "XZ PAÍS\_1", entidad matriz del grupo, la actividad de promoción y desarrollo de las marcas del Grupo en España.*

*"XZ España S.L.", además de desempeñar las funciones de gestión de la marca para "XZ PAÍS\_1", ejerció de distribuidor de los productos de "XZ PAÍS\_1" en España. Dicha actuación se realizó de forma paralela a la actividad de gestión de la marca.*

*Como consecuencia de las funciones de gestión de la marca por parte de "XZ España, S.L." en favor de "XZ PAÍS\_1", los gastos de publicidad y marketing incurridos por "XZ España, S.L." fueron facturados por dicha entidad a "XZ PAÍS\_1", ya que, como se ha apuntado, la matriz PAÍS\_1 es la titular de las marcas y a la que, en última instancia y por política de precios de transferencia y de asunción de funciones y riesgos, le corresponde asumir dichos gastos. Según manifiesta el obligado tributario, "XZ PAÍS\_1" es el destinatario jurídico de los servicios, al ser la titular y gestora de la marca (como entidad cabecera del grupo) y al existir un contrato de Management Service Agreement y después de distribución donde se pacta dicha facturación, al mismo tiempo que es el destinatario real y económico de los servicios.*

Por lo tanto, "XZ España, S.L." firmó un contrato de Management Service Agreement (Contrato de Servicios de Gestión), en vigor desde el ... de 2015 y un Contrato de Distribución.

La distribución de las bebidas en España, que hasta el ... de 2017 realizaba la sociedad "HS, S.A." (nif: ...), a partir de esa fecha será competencia de "XZ España S.L.". Dicha actuación se viene realizando de forma paralela a la actividad de gestión de la marca, que "XZ España S.L." continúa desempeñando a favor de "XZ PAÍS\_1".

Así, "XZ PAÍS\_1" firma el Contrato de Distribución con "XZ España S.L.". En virtud de dicho Contrato, "XZ PAÍS\_1" (entidad definida en el Contrato como "el Proveedor") designa a "XZ España S.L." ("el Distribuidor") durante la vigencia del Contrato como distribuidor autorizado de los Productos en España, con derecho a nombrar, a su vez, distribuidores para los Productos en dicho territorio.

Según recoge el Contrato de Distribución, coincidiendo con las manifestaciones del obligado tributario en regularizaciones anteriores, se regulan las relaciones entre "XZ España S.L." y "XZ PAÍS\_1", estableciendo dos funciones distintas para "XZ España S.L.":

-De un lado, el contrato regula las funciones de "XZ España S.L." en su calidad de distribuidor. El contrato establece las condiciones de precios, pedidos, pagos, entregas y otros términos entre el proveedor ("XZ PAÍS\_1") y el distribuidor ("XZ España S.L.").

-Igualmente, el contrato regula la relación entre "XZ PAÍS\_1" y "XZ España S.L." en materia de la política de gestión de la marca que, en todo caso, será controlada y asumida por "XZ PAÍS\_1", estableciéndose las ... condiciones de refacturación de los gastos de marca por "XZ España S.L." a "XZ PAÍS\_1".

"XZ España S.L." es únicamente quien puede realizar ventas en España puesto que es el único distribuidor en dicho territorio.

La cláusula 2.01 del contrato define los "gastos de marca":

"Por gastos de marca se entenderán, en lo referente al periodo de cómputo aplicable, todos los gastos en los que incurra el Distribuidor en la publicación y promoción de Productos de conformidad con el Plan promocional, incluidos, entre otros, gastos relacionados con los medios, Internet, marketing directo, artículos en el punto de venta, relaciones públicas, investigación de mercados, publicidad, materiales creativos publicitarios, promociones, muestras, catas, concursos, material de programas dentro y fuera de las instalaciones de cuentas nacionales, honorarios de agencias y todos los demás gastos en los que se incurra por los Productos y contabilizados como «Gasto de marca» según los Principios Contables Generalmente Aceptados (GAAP) PAÍS\_1, según se describe en la Política de contabilidad del Distribuidor. Los descuentos se incluirán como Gasto de marca solo si se indica específicamente en el Anexo A".

La cláusula 2.02 versa sobre el "Plan promocional y gasto de marca"

"El Distribuidor deberá realizar la publicidad y las campañas promocionales según un plan («Plan promocional») que sea adecuado y suficiente para promover la venta de los Productos en el Territorio y esté en consonancia con lo estipulado en el presente. El Proveedor y el Distribuidor deberán acordar el nivel de Gastos de marca en el que se incurrirá para cada Producto en cada ejercicio fiscal. El Distribuidor podrá cargar el Gasto de marca (incluidos los descuentos, si así se indica en el Anexo A) al Proveedor o a una entidad asociada designada del mismo, según lo indicado en el Anexo A. El precio de transferencia para los Productos deberá reflejar que el Distribuidor obtiene un rendimiento según las condiciones de mercado por sus funciones de distribución".

Igualmente, la cláusula 4.02 habla de la Propiedad Intelectual:

"Con respecto a las Marcas comerciales, y cualquier otro derecho de propiedad industrial/intelectual que el Proveedor autorice al Distribuidor para su uso (colectivamente, «Derechos de PI»), el Distribuidor reconoce y acuerda lo siguiente: (i) todo el fondo de comercio que se derive del uso de los Derechos de PI en el Territorio correspondiente pasará a ser del Respectivo Propietario; y (ii) los Derechos del PI son propiedad exclusiva del Respectivo Propietario".

Por lo tanto, es "XZ España, S.L." quien actúa como distribuidor y, además, dirigía y desarrollaba la estrategia de marketing de la marca **XZ**, utilizando para ello sus propios medios (sus propios empleados).

Pues bien, por estos servicios de marketing, "XZ España, S.L." emite facturas periódicas a su matriz PAÍS\_1, "XZ -TW PAÍS\_1", por el concepto "(... ...)", según describen las propias facturas aportadas en este procedimiento de comprobación limitada.

Todo ello se desprende de la documentación aportada por el contribuyente en las regularizaciones de ejercicios anteriores y a raíz del requerimiento efectuado por esta Unidad de Gestión de Grandes Empresas en fecha 3 de noviembre de 2021.

"XZ España, S.L." (nif: ...), expide las facturas sin repercutir cuotas de IVA, por entender, que el servicio se localiza fuera del territorio de aplicación del Impuesto (en adelante TAI), por aplicación del artículo 69.Uno.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA). Igualmente, considera el obligado tributario que, no cumpliéndose el requisito de que XZ -TW PAÍS\_1" realice operaciones sujetas a IVA en España, los servicios de publicidad y promoción que presta "XZ España, S.L." a "XZ -TW PAÍS\_1" no pueden considerarse localizados a efectos de IVA en España en virtud del artículo 70.Dos LIVA y, en consecuencia, no quedaron sujetos a IVA en España.

Tratándose de una prestación de servicios hay que acudir a las reglas de localización de los mismos de los artículos 69 y 70 de la LIVA.

La regla general para la localización de las prestaciones de servicios del artículo 69. Uno de la LIVA distingue entre si el destinatario es empresario o profesional que actúa como tal, o si no lo es, para localizar en el territorio de aplicación del IVA español las prestaciones de servicios; de manera que se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto las prestaciones de servicios cuando:

1º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional, que actúa como tal, y radique en el territorio de aplicación del Impuesto, 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 dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que se presten los mismos (LIVA art.69.uno.1º). Es decir, en el caso de que los destinatarios sean empresarios o profesionales las prestaciones de servicios se localizan en la sede del destinatario.

2º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional que actúa como tal, es decir, se trate de un consumidor final, y 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 (LIVA art.69.uno.2º). Si los destinatarios son consumidores finales, las prestaciones de servicios se localizan en la sede del prestador. El artículo 69. DOS LIVA, establece una excepción para determinados servicios, que no se localizaran en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, si están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual fuera de la UE, excepto en Canarias, Ceuta y Melilla, supuesto en que sí se localizarían en dicho territorio. Estos servicios son los siguientes:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del art. 70 de esta Ley.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el art. 20, apartado Uno, números 16º y 18º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

En este caso, el hecho imponible, objeto de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, son los servicios de marketing facturados por "XZ España, S.L." (nif: ...) a su matriz PAÍS\_1. "XZ España, S.L.", los localiza

fuera del territorio de aplicación del Impuesto, por aplicación de la letra c) del artículo 69.Dos LIVA; siendo operaciones que, de acuerdo con el artículo 94.Uno. 2º, generarían el derecho a la deducción.

Ahora bien, la LIVA, establece una regla de cierre en su artículo 70. Dos para determinados servicios, que se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su utilización o explotación efectiva se produzca en dicho territorio.

Establece el artículo 70. Dos que, "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:

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

2º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3º Los de arrendamiento de medios de transporte.

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

En resumen, estos servicios del artículo 70. Dos se entenderán localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización de dichos servicios, éstos no se entiendan realizados en la Comunidad.

b) Pero que su utilización o explotación efectiva sea en territorio de aplicación del Impuesto.

Esta regla, que es trasposición del artículo 59.bis de la 6ª Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido) permite a los Estados Miembros que aquellas prestaciones de servicios que, aun localizándose fuera, por aplicación de las reglas de localización, se entiendan realizadas en su territorio, cuando su utilización, consumo o explotación efectivas se produzca en el respectivo territorio nacional.

La Dirección General de Tributos en diversas Consultas se refiere a la misma. De la Consulta nº V283/2010 de 17 febrero 2010, podemos deducir los siguientes requisitos para la aplicación de la misma:

1. Los servicios para los cuales es factible su aplicación han de ser los expresamente establecidos en la normativa. El servicio de publicidad, es uno de los recogidos en el apartado Dos del art. 69 de esta Ley, en la letra c).

2. La utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la misma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio nacional. Es necesario que sea el mismo empresario o profesional que adquiere un servicio el que los use o utilice de forma efectiva en el territorio de aplicación del tributo.

Dado que son prestaciones de servicios de marketing para vender las bebidas del grupo **XZ** en España, como explica la propia sociedad, podemos concluir que las operaciones para las que sirven los servicios de marketing son compraventas que se realizan en territorio nacional y, que, por tanto, la utilización o explotación efectiva del servicio se produce en el territorio de aplicación del Impuesto.

La Consulta Vinculante nº V3273/2013 de 6 de noviembre de 2013, es claramente aplicable al caso:

## Antecedentes de hecho

La consultante es una sociedad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que forma parte de un grupo de entidades dedicado al diseño, desarrollo, fabricación y distribución de sensores y amplificadores fotoeléctricos, cortinas de luz y sensores ópticos.

Una sociedad ... del grupo tiene suscrito un contrato con otra entidad ....., también del grupo, en cuya virtud esta última se compromete a realizar todas las actividades de marketing, promoción y gestión de ventas de los citados productos.

A su vez, la entidad ... ha subcontratado con la consultante la comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y la asistencia comercial a distribuidores (organizando eventos y seminarios de enseñanza) que se realizarán desde sus instalaciones en el territorio de aplicación del Impuesto. No obstante, la distribución de los productos en el citado territorio se realiza por otra entidad ajena al grupo, la cual vende los productos en nombre y por cuenta de la sociedad ....

## Cuestión planteada

- Lugar de realización de los servicios prestados por la entidad consultante.
- Si las citadas operaciones originan el derecho a la deducción.

## Contestación completa

1. A efectos de determinar cuándo los servicios referidos en el escrito de consulta deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), concretamente en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

Por lo que al objeto de consulta se refiere, los servicios descritos se localizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

*'Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.*

*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:*

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

*(..)*

*Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2º 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 y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:*

*(..)*

*c) Los de publicidad.*

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

*(..).'*

2. De acuerdo con los citados preceptos y, en concreto, con el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, los servicios de comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y asistencia comercial a distribuidores objeto de consulta, que tengan por destinataria a una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en este caso, ...), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo.

3. No obstante lo anterior, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto.

En particular, dicho artículo 70.Dos, en su redacción dada por la Ley 2/2010, establece lo siguiente:

"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, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º. Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.

2º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3º. Los de arrendamiento de medios de transporte".

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes, números V0680-09 y V1823-10, de 2 de abril de 2009 y 4 de agosto de 2010, respectivamente.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse, individualizadamente, de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.

Hay que añadir que, admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se

haya usado el servicio de que se trate en la medida en que constituyan un input empresarial y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.

En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta, como es el caso. Así, se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes referida, cuando establece que: '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 (...)'.

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, los servicios de comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y asistencia comercial a distribuidores prestados a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinados tales servicios, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en el supuesto de que en el empresario o profesional que de forma indirecta (empresario...) va a utilizar los servicios de comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y asistencia comercial a distribuidores concurren los requisitos previamente analizados en relación con la utilización o explotación efectivas de dicho servicio en el territorio de aplicación del Impuesto, la prestaciones de los citados servicios efectuadas por la entidad consultante se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto por aplicación de lo dispuesto por el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

En este sentido, a la luz de los criterios a que se refieren los párrafos anteriores de esta contestación y según los hechos descritos en la consulta, parece deducirse que las prestaciones de servicios de comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y asistencia comercial a distribuidores efectuados por la entidad consultante se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se utilizan o explotan de manera efectiva, al menos en parte, en dicho territorio, toda vez que las operaciones a las que sirven tales servicios (venta de productos en España) han de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo.

En efecto, según detalla la entidad consultante en su escrito, los servicios de comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y asistencia comercial a distribuidores se corresponden, al menos en parte, con la distribución y venta de productos en España por parte de la entidad ....

4. Finalmente, a los efectos de determinar cuándo las operaciones originan o no el derecho a la deducción, habrá que estar a lo establecido en el artículo 94 de la Ley del Impuesto. Por lo que respecta a los servicios objeto de consulta, originarán el derecho a la deducción las siguientes operaciones:

- Operaciones sujetas y no exentas realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 94.Uno.1º.a) de la Ley del Impuesto).
- Operaciones no sujetas, por no estar localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, pero que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo (artículo 94.Uno.2º de la Ley del Impuesto).

5. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En la misma línea argumental se pronuncia la Dirección General de Tributos en las Consultas Vinculantes que pasamos a describir sucintamente.

La Consulta Vinculante V459-2011, de 25 de febrero de 2011, resuelve el caso de una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que cede derechos de la propiedad industrial a una empresa ..., que son utilizados por ésta para la fabricación de libros infantiles que posteriormente la empresa no comunitaria exporta a España. El importe correspondiente al canon satisfecho por la empresa ... se incluye en el valor de los libros importados por dos sociedades españolas importadoras.

Entiende la DGT que el servicio de cesión, de acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck, se podría comprender dentro de la sujeción regulada en el artículo 70.Dos aunque su utilización efectiva sea realizada en el territorio de aplicación del Impuesto por un tercero.

La Consulta Vinculante V1902-2011, de 29 de julio de 2011, plantea el caso de una empresa, sucursal española de una empresa ..., que presta servicios de intermediación a compañías ... pertenecientes al mismo grupo

empresarial para la venta de software estandarizado a clientes españoles, quienes figuran como importadores del correspondiente producto.

Argumenta la DGT que, en la medida en que los bienes objeto de venta (software) se van a utilizar y consumir en territorio de aplicación del Impuesto y que el servicio de mediación se desarrolla en dicho territorio mediante la búsqueda de clientes que estén interesados en su adquisición, se concluye la sujeción de dichos servicios por aplicación del artículo 70.Dos.

Finalmente, la Consulta Vinculante V0136-2015, de 19 de enero de 2015, versa sobre una entidad establecida en... dedicada a la realización de trámites relacionados con la propiedad industrial y que contrata con un cliente residente en ... y sin establecimiento permanente en Europa ni en España la tramitación del registro de una marca en España.

En este caso, puede asumirse que el objeto lógico del cliente ..., con la inscripción de la marca en el registro correspondiente en España, podría ser explotar económicamente dicha marca bien directamente a través de su comercialización o bien indirectamente a través de la cesión de uso de la misma a terceros los cuales, a su vez, pretenderían la explotación comercial de la misma en España.

Por tanto, en la medida en que la utilización o explotación efectivas de una marca se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, dicho servicio deberá localizarse en dicho ámbito y quedar sujeto al IVA que deberá repercutirse debidamente al cliente ....

En el mismo sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central, reiteradamente, ha confirmado las liquidaciones realizadas por la Inspección de los tributos tal y como se refleja en las Resoluciones 04104/2009 de fecha 05/04/2011, y 01999/2010, resolución de fecha 18/12/2012, en las que se determina que el lugar de realización de las prestaciones de servicios telefónicos es España, en el caso en que un operador español vende tarjetas telefónicas a un operador ..., realizándose la utilización de las mismas por residentes en Territorio de aplicación del Impuesto. Adicionalmente, la Audiencia Nacional, en su sentencia de fecha 26/05/2014, (recurso 97/2013), confirmó la resolución del TEAC de fecha 18/12/2012.

Como colofón, también el Tribunal Supremo se ha pronunciado en este sentido en la Sentencia de 6 de abril de 2016, nº de recurso 3488/2014.

Como ya se indicó anteriormente, este caso versa sobre las ventas realizadas a empresas domiciliadas en ... de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldo, que habían sido calificadas de exportaciones exentas de IVA. Y de acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas por dicho operador, las tarjetas y los packs sólo pueden ser utilizados en España. La Inspección consideró que procedía aumentar la base imponible declarada al considerarse que dichas operaciones " son prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y no exentas", devengándose las correspondientes cuotas al tipo general.

Dada la similitud con el caso que nos ocupa, vamos a analizar el contenido de la citada sentencia del Tribunal Supremo.

Dice la sentencia en su Fundamento de Derecho Primero que "en definitiva las partes están de acuerdo que los servicios de telecomunicación fueron utilizados en el territorio de aplicación del Impuesto, radicando la diferencia en que la parte actora argumenta que dicha utilización no se llevó a cabo por el receptor del servicio, sino por terceras personas".

Esta manifestación coincide con las realizadas por "XZ España S.L." en su escrito de alegaciones.

En el Fundamento de Derecho Cuarto, el Tribunal Supremo reproduce el punto 38 de la ya citada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck:

"- 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".

Y concluye el Tribunal Supremo diciendo:

"Es cierto que el supuesto que contemplamos no es exactamente igual al analizado en la anterior sentencia, y en el caso que nos ocupa la utilización o explotación de los servicios se hace por terceros ajenos al destinatario intermedio, pero siendo ello así en modo alguno se desprende de los términos en los que se pronuncia el Tribunal

que se acote al supuesto en el que el destinatario intermedio sea el que utilice o explote el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, al contrario, de sus términos se colige, al no distinguir, que basta para la utilización de la facultad prevista en el citado art. 9, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva ¿aplicable *rationi temporis*-, plasmada en el art. 70.dos, que la utilización o explotación efectiva se realice en el propio territorio, tal y como sucede en el caso que nos ocupa."

Recientemente, el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en un supuesto similar en resolución de 17 de septiembre de 2020, RG 00/01980/2017:

"Es de ver que la misma DGT ha prescindido de estas distinciones, concluyendo, a partir de la sentencia en el asunto *Athesia Druck*, antes referida, que la cláusula de utilización efectiva cabe tanto cuando hay una utilización del servicio prestado por parte de su destinatario inicial como cuando la citada utilización se produce por un destinatario ulterior en la cadena (contestaciones vinculantes V2520-10, de 22 de noviembre de 2010, V0459-11, de 25 de febrero de 2011, o V1902-11, de 29 de julio de 2011). Esta misma conclusión, en cuanto a la aplicación de lo previsto en la sentencia "*Athesia Druck*", se ha alcanzado por este TEAC en su reciente resolución de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017) referida, igualmente, a servicios de publicidad".

Del mismo modo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la utilización de la cláusula de utilización efectiva en la Unión, en sentencia de 15 de abril de 2021, *SK Telecom*, asunto C-593/2019.

En definitiva, tanto lo dictaminado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los criterios contenidos en las consultas de la Dirección General de Tributos, y la sentencia del Tribunal Supremo, vienen a recalcar que la relación de las operaciones realizadas con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si se produce la utilización o explotación efectiva de la misma en la realización de las operaciones, puede ser directa o indirecta.

Finalmente, es necesario recordar que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, de fecha 28 de junio de 2021, en las reclamaciones presentadas por el contribuyente contra los acuerdos dictados por esta Unidad de Gestión de Grandes Empresas de ... correspondientes a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, compartía el criterio de esta Administración Tributaria, basándose en la argumentación jurídica anteriormente desarrollada.

Por tanto, conforme al artículo 70. Dos LIVA, los servicios de marketing que presta "XZ España, S.L." (nif: ...), a su matriz ..., "XZ -TW PAÍS\_1", se localizan en el territorio de aplicación del IVA español, al estar directamente relacionados con las ventas de los productos, objeto de los servicios de marketing, en España, que es donde se produce la utilización o explotación efectiva del servicio. Las campañas de marketing y publicidad realizadas por la filial, "XZ España, S.L." (nif: ...) de las bebidas del grupo XZ, van directamente dirigidas a las ventas de las bebidas en España. Desde un punto de vista económico, los servicios de marketing se explotan en España, que es donde se venden las bebidas que se promocionan con los mismos.

La totalidad de los ingresos que, "XZ PAÍS\_1", obtiene de las ventas, para las que se contratan las campañas de publicidad y promoción de las bebidas, son un input empresarial para la misma. Estando, por tanto, los beneficios de las ventas de bebidas en España, directamente relacionados con los servicios de publicidad. Por ello, el coste de dichos servicios, "XZ España, S.L." (nif: ...), los calcula aplicando directamente, el margen de beneficio, sobre los costes soportados.

Como consecuencia de todo ello, las facturas emitidas por el obligado tributario a "XZ PAÍS\_1" durante el ejercicio 2019 se considerarán para determinar la base imponible del Impuesto al tipo general del 21%.

Dado que la prestación de servicios realizada por "XZ España, S.L." va dirigida a toda España, incluidos los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, es necesario determinar la base imponible que se corresponde con la prestación de servicios localizada en territorio de aplicación del Impuesto.

Como criterio de ponderación para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en el territorio de aplicación del Impuesto, vamos a considerar la relación de gastos generales satisfechos por el contribuyente (salarios, gastos de viaje, gastos de agencias de publicidad que subcontrata, etc) respecto a los gastos correspondientes a la actividad en España.

Considerando el escrito presentado por el obligado tributario en fecha 23 de diciembre de 2021, en atención al requerimiento realizado por esta Administración Tributaria para la ejecución de la resolución del TEAR de ... de fecha 28 de junio de 2021, el porcentaje de ventas en Canarias, Ceuta y Melilla sobre las ventas nacionales, correspondientes al ejercicio 2019, fue del 5,15%.

En consecuencia, a las bases imponibles de las facturas emitidas por el obligado tributario a "XZ PAÍS\_1" durante el ejercicio 2019, se les aplicará el porcentaje del 94,85% para determinar la base imponible que se corresponde con la prestación de servicios localizada en territorio de aplicación del Impuesto."

En relación con el ejercicio 2020, estos cálculos resultaron:

"Considerando el escrito presentado por el obligado tributario en fecha 23 de diciembre de 2021, en atención al requerimiento realizado por esta Administración Tributaria para la ejecución de la resolución del TEAR de ... de fecha 28 de junio de 2021, el porcentaje de ventas en Canarias, Ceuta y Melilla sobre las ventas nacionales, correspondientes al ejercicio 2020, fue del 5,74%.

En consecuencia, a las bases imponibles de las facturas emitidas por el obligado tributario a "XZ PAÍS\_1" durante el ejercicio 2020, se les aplicará el porcentaje del 94,26% para determinar la base imponible que se corresponde con la prestación de servicios localizada en territorio de aplicación del Impuesto."

Dichos acuerdos constan notificados al interesado el día 18 de marzo de 2022.

#### **Cuarto.**

Disconforme con los acuerdos arriba dictados, la interesada interpuso reclamaciones económico-administrativas señalando en los escritos de interposición que: "La presente reclamación se interpone en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en virtud de la habilitación prevista los apartados 1.b) y 6 del artículo 229 de la LGT, y por ser la cuantía de la reclamación superior a 150.000,00 euros."

Sin embargo, la Administración tributaria las remitió al Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., en donde fueron tramitadas con los números de registro R.G. ...2022 y ...2022. Con fecha 15 de noviembre de 2022 el Tribunal Regional resolvió ambas reclamaciones ordenando el archivo de las citadas reclamaciones y su remisión a este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el cual resultaba competente por cuantía.

#### **Quinto.**

Una vez recibidas por este TEAC las referidas reclamaciones económico-administrativas, fueron tramitadas con los números de registro R.G. 00-07950-2022 y 00-09536-2022.

Puestos de manifiesto los expedientes, con fecha 22 de diciembre de 2022, la interesada alegó acerca del tratamiento a efectos del IVA de los servicios de publicidad y promoción que prestó XZ ESPAÑA a XZ PAÍS\_1 durante los ejercicios de comprobación y, más en concreto, sobre la aplicación de la regla especial de localización de los servicios a efectos del IVA contenida en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA). El interesado no está de acuerdo con la valoración de la prueba que ha realizado la Administración pues, en opinión del recurrente, éste se ha centrado en analizar el contrato "Management services agreement" que define las relaciones entre XZ ES y XZ PAÍS\_1 (XZ PAÍS\_1), sin estudiar el resto de evidencias aportadas por la compañía, centradas en las ventas en cadena, las operaciones de exportación e importación, documentos de transporte, así como otros aspectos del contrato citado, aclarando las relaciones, funciones y responsabilidades de cada parte.

Por todo ello, el obligado tributario concluye que, en el caso presente, los servicios de publicidad y promoción que presta XZ ESPAÑA A XZ PAÍS\_1 no pueden considerarse localizados a efectos del IVA en España en virtud del artículo 70.Dos Ley del IVA y, en consecuencia, no quedan sujetos al IVA en España. Con base en lo anterior, no proceden las liquidaciones practicadas por la Administración a XZ ESPAÑA al fundamentarse erróneamente sobre la presunción de que los servicios de publicidad y promoción prestados por XZ ESPAÑA a XZ PAÍS\_1 estaban sujetos al IVA en España por quedar localizados en dicho territorio por aplicación del artículo 70.Dos Ley del IVA, cuando dichos servicios han sido utilizados por su destinatario real (XZ PAÍS\_1) para realizar operaciones no sujetas al IVA en España.

Alega también la interesada que, con estas actuaciones, la Administración ha vulnerado los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, por no respetar el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos.

Por último, alega que la modificación del artículo 70.Dos efectuada por la Ley 31/2022, de PGE para 2023, a su juicio, supone el reconocimiento de que la anterior regulación no era compatible con la normativa comunitaria.

## **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.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

## Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

## Cuarto.

La cuestión a decidir en la presente resolución es la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas por la reclamante XZ ESPAÑA a favor de la entidad XZ PAÍS\_1, establecida en PAÍS\_1.

Como se expone en los antecedentes de hecho, las referidas operaciones consisten, según manifiesta la entidad, en prestaciones de servicios de publicidad y marketing, calificación que no es discutida por la Administración tributaria en las liquidaciones provisionales impugnadas, en las que son definidas como servicios promocionales o publicitarios de la marca **XZ** en España, servicios relacionados con el asesoramiento sobre estrategias de marketing y sobre mercados locales, suministro de información sobre tendencias del mercado y prestación de asistencia técnica a los clientes de XZ PAÍS\_1, en España.

De la documentación obrante en el presente expediente se desprende que XZ PAÍS\_1, con sede en ... (...), es una entidad constituida en (...) PAÍS\_1, titular de distintas marcas de bebidas espirituosas que produce, promociona y distribuye a nivel mundial.

La compañía PAÍS\_1 es la productora, tenedora y gestora de marcas tales como "MARCA\_2", "MARCA\_3" y "MARCA\_4". XZ PAÍS\_1 provee sus productos a distribuidores terceros o entidades del grupo situados en los distintos mercados locales. La gestión de la marca es siempre asumida, controlada y dirigida por XZ PAÍS\_1 pero se apoya en XZ ESPAÑA para la gestión de la marca, organizando eventos y campañas promocionales, contratando potentes campañas publicitarias en España. Se trata, por tanto, de un conjunto de servicios a los que, por su naturaleza, cabe otorgar un mismo tratamiento a efectos de localización como servicios de publicidad.

Conforme a lo expuesto, XZ ESPAÑA desarrolla una actividad económica consistente en la prestación de servicios de publicidad, en los términos previstos en los artículos 4 y 11 de la Ley del IVA, cuya destinataria en los ejercicios comprobados es exclusivamente la entidad XZ PAÍS\_1, establecida en PAÍS\_1.

La entidad reclamante consideró que las citadas prestaciones de servicios no se encontraban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no entenderse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, al ser el destinatario un empresario no establecido en dicho territorio.

Por el contrario, la Administración concluyó que las prestaciones de servicios de publicidad realizadas por la reclamante se localizan en el territorio de aplicación del impuesto en los términos señalados por el apartado Dos del artículo 70 de la Ley del Impuesto.

A efectos de decidir sobre la controversia planteada, acudimos 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 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 dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

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

*Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o*

tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

(...).

c) Los de publicidad.

(...)"

Las reglas especiales de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios se regulan en el artículo 70 de la Ley del Impuesto, cuyo apartado Dos, en la redacción vigente en la fecha en que se efectuaron las operaciones, dispone:

*"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.*

(...)"

## Quinto.

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 el destinatario sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto se localizan en dicho territorio, de conformidad con el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Es decir, en principio, no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto las prestaciones de servicios en las que el empresario o profesional destinatario no se encuentre establecido en dicho territorio, es decir, esté establecido bien en la Comunidad, tal como se define en el artículo 3 de la Ley del IVA, 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, 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.

Por tanto, es posible extraer, partiendo de la dicción de la norma, los siguientes requisitos que han de concurrir para la aplicación de la disposición señalada:

1.º Los servicios susceptibles de quedar gravados conforme a esta disposición son exclusivamente los que señala la misma.

2.º Los servicios han de tener como destinatarios a empresarios o profesionales actuando como tales.

3.º La localización inicial de dichos servicios ha de conducir a que los mismos se entiendan prestados fuera de la Comunidad.

4.º El uso o explotación efectiva de los servicios en cuestión ha de producirse en el territorio de aplicación del impuesto.

En el caso que analizamos no se plantea controversia respecto del cumplimiento de los tres primeros requisitos citados, sino exclusivamente en relación con el cuarto, es decir, el uso o explotación efectiva de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, requisito que se presenta como el más problemático en cuanto a su apreciación en la práctica.

La primera cuestión fundamental a efectos de la aplicación de la cláusula de cierre consiste en determinar si el servicio considerado, directa o indirectamente, está relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto, de forma que pueda apreciarse la concurrencia de la vinculación exigida.

El análisis anterior habrá de realizarse caso por caso, determinándose la vinculación en función de la naturaleza de los servicios y admitiendo la misma con carácter directo o indirecto. En este sentido, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en distintos supuestos admitiendo o descartando la referida vinculación, dando lugar a una amplia casuística según las circunstancias concretas concurrentes, y con base en un análisis que comprende dos fases:

1) Localizar las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate; y 2) Determinar la relación entre la prestación del servicio que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones referidas anteriormente.

En el presente caso, en las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria se plantea este análisis, señalando que, en la medida en que los servicios prestados son utilizados por la entidad establecida en PAÍS\_1 para la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a clientes situados en el territorio de aplicación del Impuesto, a dichos servicios les resulta de aplicación la regla contenida en el artículo 70.Dos.

Coincide este Tribunal con la anterior conclusión, considerando que, en el presente caso, las operaciones a las que sirve el servicio controvertido consistirán esencialmente en la distribución y transmisión de productos de la marca XZ a clientes radicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Por su parte, el servicio controvertido consiste en la publicidad precisa para dar a conocer los productos y lograr su adquisición por parte de los clientes, de forma que la utilización o explotación efectiva de dicho servicio se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, respecto de los clientes que radican en dicho territorio, por existir una vinculación con las operaciones señaladas anteriormente, a las que sirve.

Como hemos indicado, el nivel de vinculación del servicio controvertido y las operaciones efectuadas por la empresa destinataria del mismo es variable, de forma que a medida que nos alejamos de las operaciones en las que se utilizan los servicios, resulta más complejo determinar el alcance de esta disposición.

Lo que es indiscutible en este caso es que, dado que los servicios controvertidos tienen por finalidad la captación de clientes en el territorio de aplicación del impuesto, existe la vinculación exigida como condición para la aplicación de la cláusula de cierre, que señala el territorio de aplicación del impuesto como lugar de realización de los servicios por su utilización o explotación efectiva en el mismo.

Es relevante atender a lo dispuesto en la sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, en la que se estudia el caso de la sociedad austriaca Athesia Advertising GmbH, establecida en Austria y cuyo objeto social era la explotación de una agencia publicitaria, que 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, disponiendo:

*"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.*

(...).

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.

(...).

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 de publicidad prestados por XZ ESPAÑA a XZ PAÍS\_1 puesto que, según el contrato suscrito entre ambas, las actividades de promoción y publicidad se efectuarán dentro de España. Parece razonable deducir que ello tenga por objeto aumentar las ventas de sus productos a clientes que radiquen en dicho territorio.

En el sentido señalado se ha pronunciado este Tribunal Central en supuestos similares al planteado, como en resoluciones de 17 de septiembre de 2020 (00-01980-2017) y de 22 de julio de 2020 (00-01532-2017).

## Sexto.

La reclamante formula alegaciones sobre la existencia de numerosas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (entre otras, V3966-15, V3619-19, V0968-17) en las que se dispone que para la aplicación de la cláusula de uso efectivo es necesario que el empresario que adquiere el servicio sea el mismo que los utilice de forma efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, dado que XZ PAÍS\_1 no utiliza dichos servicios para operaciones sujetas a IVA en España, no se cumpliría el requisito indicado. Añade la entidad que la interpretación que realiza la Administración de la doctrina de la DGT en los acuerdos de liquidación impugnados es errónea.

Al respecto, cabe señalar que las consultas citadas no recogen supuestos similares al actual. Así en la V3619-15 el consultante actúa como agente independiente en el sector textil e intermedia en operaciones de venta de mercancía que efectúa un fabricante ubicado en ..., a una multinacional española con establecimientos en todo el mundo de forma que la mercancía adquirida es remitida directamente a estos establecimientos mundiales según

instrucciones del comprador. En este sentido, la Comisión rechaza en primer lugar que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo y, en segundo lugar, estima que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio; en este sentido, considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Lo anterior es interpretado por la Dirección General de Tributos en las consultas citadas señalando que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones llevadas a cabo en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio.

No obstante, debemos hacer referencia a la doctrina de este Tribunal Central recogida en resolución de 18 de diciembre de 2012 (00-01999-2010), que reitera el criterio contenido en resolución de 5 de abril de 2011 (00-04104-2009), y en la que se establece que cuando, en aplicación de las reglas de localización del hecho imponible del impuesto sobre servicios de telecomunicaciones contenidas en el artículo 70.Uno.8º.A) Ley 37/1992, el servicio se localice fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, y la utilización efectiva del servicio se produzca en el Territorio de Aplicación del Impuesto, resulta de aplicación la regla de cierre del artículo 70.Dos Ley 37/1992, que localiza el servicio, en esos casos, en el TAI siempre que el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y que la utilización efectiva se realice en el TAI. El artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 constituye una excepción a las reglas anteriores (del artículo 70.Uno), y localiza en el TAI los servicios prestados por el proveedor tanto al destinatario intermedio como al destinatario final, siempre que la utilización o explotación efectiva de los servicios tenga lugar en el TAI (sentencia TJUE de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck). Dispone la citada resolución en su fundamento de derecho tercero, tras analizar la citada sentencia de 19 de febrero de 2009:

*"TERCERO: (...). Debe precisarse que las consideraciones que hace el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en referencia a los servicios de publicidad, deben de extenderse a los servicios de telecomunicaciones ya que a ambos les resulta de aplicación las mismas reglas de localización. Por tanto, podemos extraer las siguientes conclusiones:*

*- La denominada regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA pretende evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia. Para ello, localiza en el interior del país las prestaciones de servicios de telecomunicaciones que de acuerdo con las reglas de localización contenidas en el artículo 70.Uno.8º.A) se localizarían fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y explotación efectiva de los servicios se lleve a cabo en el interior del país.*

*- En cuanto a la determinación del lugar de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones con arreglo al artículo 9, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva (70.Dos de la ley nacional), el Tribunal de Justicia alude a la utilización y explotación efectiva en el interior del país, sin establecer distinciones en función de quien lleve a cabo la misma.*

*- Se legitima a los Estados Miembros para considerar realizados en su territorio, y como tales sujetos a gravamen, los servicios de telecomunicaciones prestados por un proveedor establecido en la Comunidad a favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, siempre y cuando la utilización efectiva de dichos servicios se lleve a cabo en su territorio de aplicación del Impuesto.*

*(...)"*.

El criterio recogido en la resolución transcrita fue confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 3488/2014.

En el mismo sentido ha continuado pronunciándose este Tribunal Central en resoluciones posteriores, como las antes citadas de 22 de julio de 2020 (00-01532-2017) y de 17 de septiembre de 2020 (00-01980-2017).

Conforme a lo expuesto, en los períodos objeto de comprobación existía doctrina reiterada del Tribunal Central sobre la cuestión controvertida, con fuerza vinculante, por tanto, para la Administración tributaria, contenida en las resoluciones de 18 de diciembre de 2012 y de 5 de abril de 2011.

Por tanto, en aplicación de la doctrina expuesta, debe confirmarse que, conforme al artículo 70.Dos de la Ley del IVA, los servicios de marketing que presta XZ ESPAÑA a su matriz XZ PAÍS\_1, se localizan en el territorio de aplicación del IVA español, al estar directamente relacionados con las ventas de los productos, objeto de los servicios de marketing, en España, que es donde se produce la utilización o explotación efectiva del servicio. Las campañas de marketing y publicidad realizadas por la filial, XZ ESPAÑA de las bebidas del grupo XZ, van directamente dirigidas a las ventas de las bebidas en España, por lo que ha de entenderse que los servicios de marketing se explotan en España, que es donde se venden las bebidas que se promocionan con los mismos.

Por tanto, sólo cabe desestimar las alegaciones de la reclamante.

**Séptimo.**

Alega finalmente la reclamante que la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, ha modificado el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, eliminando en la práctica la cláusula de utilización efectiva en las operaciones entre empresarios salvo en dos supuestos, lo que supone el reconocimiento claro de que la previa regulación no era compatible con la normativa comunitaria en aquellos casos que no cumplían una función anti-fraude. Entiende que la mencionada Ley es relevante en la resolución del caso y confirma sus argumentos, reconociendo expresamente que la cláusula no está armonizada con la normativa comunitaria, limita la competitividad de las empresas españolas, genera situaciones de doble imposición y es contraria al principio de neutralidad del impuesto.

Al respecto, conviene señalar que la modificación aludida es de aplicación a partir de la entrada en vigor de la Ley 31/2022, es decir, el 1 de enero de 2023. Por otra parte, el preámbulo de la citada Ley establece que la Directiva 2006/112/CE del Consejo permite a los Estados miembros, para evitar situaciones de doble imposición o no imposición, o distorsiones en la competencia, que puedan considerar que la prestación de determinados servicios, que conforme a las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible se entienden realizados fuera de la Comunidad, quede sujeta al IVA en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva de aquellos se lleve a cabo en el mismo; esta disposición fue incorporada en la Ley 37/1992 como medida antiabuso, poniéndose de manifiesto que limita la competitividad internacional de las empresas españolas, sin que pueda justificarse como medida antifraude, en particular, en aquellos sectores cuyas actividades económicas son generadoras del derecho a la deducción.

Por tanto, no se trata de una modificación de un precepto que fuera contrario a la Directiva, como parece indicar la reclamante. De hecho, el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios 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, permitiendo a los Estados miembros hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b) (cláusula de utilización o explotación efectiva de los servicios) de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión.

Así se recoge por el TJUE en su sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-539/19, SK Telecom Co. Ltd, al disponer:

*"41. A este respecto, en primer lugar, debe precisarse que, ciertamente, como ha subrayado el órgano jurisdiccional remitente, del considerando 22 de la referida Directiva se desprende que la tributación de la totalidad de los servicios de telecomunicaciones cuyo consumo tiene lugar en la Unión responde a la voluntad del legislador de la Unión de evitar distorsiones de la competencia.*

*42. Dicho esto, debe recordarse que el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 41, y de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 28 y jurisprudencia citada).*

*43. Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.*

*44. De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal."*

El criterio expuesto se encuentra recogido en resolución de este TEAC de 26-01-23, R.G. 00-5793-2020.

Conforme a lo expuesto, la alegación de la reclamante debe ser desestimada, confirmándose los acuerdos impugnados, por ser ajustados a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.