

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Nuria Puebla Agramunt

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del TJCE de 19 de febrero de 2009

Asunto: C-1/08

Partes: *Athesia Druck Srl y Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*

Síntesis

Sexta Directiva IVA – Artículo 9, apartado 2, letra e) – Artículo 9, apartado 3, letra b) – Decimotercera Directiva IVA – Artículo 2 – Lugar de la prestación – Prestaciones de publicidad – Devolución del IVA – Representante fiscal

1. Comentario

La sentencia de referencia responde a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal italiano sobre cuál debe entenderse el lugar de realización del hecho imponible a efectos del IVA de determinadas prestaciones de servicios de publicidad llevadas a cabo por una empresa establecida en Austria y que tienen como destinatarios tanto destinatarios finales (anunciantes) como intermedios (que realizan a su vez prestaciones de servicios para sus propios clientes, que son anunciantes). Más concretamente, las prestaciones de servicios son la adquisición en nombre propio y por cuenta de clientes austriacos y alemanes de espacios publicitarios en medios de comunicación italianos.

Los artículos aplicables son el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva y el artículo 9 apartado 3 letra b) de la Sexta Directiva.

El primero es el que establece la regla general en esta materia, a saber, 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*. Por tanto, en efecto, conforme a esta regla general, el servicio prestado por

la empresa austriaca a destinatarios italianos sería Italia, pero a destinatarios alemanes y austriacos sería Alemania y Austria.

Ya se había pronunciado el Tribunal de Justicia con anterioridad sobre este asunto y había dicho que *este precepto, que establece esta regla general, se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente, sino también a los servicios prestados indirectamente* (sentencias 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). Lo importante es dónde están establecidos el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos, aunque éste último sea un intermediario, es decir, a efectos de la determinación del lugar de realización del hecho imponible no hay que tener en cuenta si el destinatario de la operación es el anunciante final o no lo es.

Ciertamente y por motivos de evitación de la no imposición en ningún territorio de estas prestaciones de servicios, pueden establecerse excepciones a la regla general, y por eso el artículo 9 apartado 3 letra b) de la Sexta Directiva prevé, precisamente para evitar que no tributen las prestaciones de servicios sometidas a lo que hemos llamado la regla general (las del artículo 9.2.e), *que los Estados miembros puedan considerar que el lugar de la prestación de servicios sea su propio territorio*, aunque conforme al citado artículo se podrían entender prestados fuera del mismo, *ello cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país*. Así es el caso del asunto que se somete al Tribunal, pues los medios de comunicación italianos tienen difusión más allá de las fronteras de dicho país, pero realmente, *donde se llevan a cabo la difusión y la explotación efectivas es en Italia, pues es allí desde donde se difunden los mensajes publicitarios*. La Sexta Directiva legitima, pues, a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trate para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tales, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, sea éste final o intermedio. Ahora bien, lo que no puede es considerar sujetos a gravamen los servicios prestados por el destinatario intermedio que está establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes, pues en ningún caso la excepción a la regla general podría aplicar a una prestación de servicios ajena a la Comunidad.

El Tribunal explica que el hecho de que se haya designado un representante fiscal en Italia no obstaculiza todo lo anterior, puesto que la designación de representante sólo es un mecanismo para permitir que el fisco tenga un interlocutor, pero no puede determinar en absoluto el carácter imponible de un hecho.

Y por último razona que el hecho de que aplique la excepción a la regla general no impide que el sujeto pasivo pueda solicitar la devolución del Impuesto.

Como es sabido, esta materia ha sido objeto de transposición en el artículo 70. Uno.5º de la Ley 37/1992, del IVA español, que establece las reglas especiales en las prestaciones de servicios, y dice que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto determinados servicios, entre los cuales el apartado c) contempla precisamente los servicios de publicidad.

El mismo artículo 70 en su apartado Dos dice que sin embargo no se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios a que se refiere dicho número 5º cuando se presten por un empresario o profesional establecido en dicho territorio y el destinatario de los mismos esté establecido o domiciliado fuera de la Comunidad o sea un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro.

En nuestro país se ha analizado la cuestión por la Dirección General de Tributos. Así, en cuanto al artículo 70.Uno.5º, en reciente consulta vinculante 265/2009, de 12 de febrero, en la que el Centro directivo dice que la cuestión que surge como dudosa es si el *uso o utilización efectivas* han de llevarse a cabo por parte del empresario o profesional que ha contratado la prestación de servicios de que se trate o si cabe, con motivo del uso o explotación efectiva llevadas a cabo por parte de un empresario o profesional distinto, considerar la posibilidad de que se aplique la disposición. Y para la DGT, y así se deduce, entiende, de la STJCE de 5 de junio de 2003, recaída en el Asunto: C-438/01 y de los criterios establecidos por el Tribunal en su Sentencia de 6 de febrero de 2003 (Asunto C-185/01), *la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario profesional que contrata puede ser directa o indirecta*.

Su razonamiento está en línea con el que hemos analizado del Tribunal de Justicia, como puede comprobarse, pues dice la DGT: “Centrados en los supuestos de utilización o explotación efectiva de un determinado servicio por el mismo empresario o profesional que lo ha adquirido, el análisis del cumplimiento de este requisito ha de realizarse caso por caso en función de la prestación de servicios cuya localización se esté analizando y su comparación con las operaciones que conducen a la localización de la primera en dicho territorio. Es decir, para apreciar la aplicabilidad de la norma, ha 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 y 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”.

En cuanto al 70.Uno.Dos de la LIVA se ha pronunciado también en línea con lo que ha dicho el Tribunal de Justicia, como puede leerse en consulta 1236/1998, de 8 de julio: “por lo que se refiere a los servicios prestados por la consultante a la sociedad norteamericana, parece que incluyen tanto servicios de publicidad o promoción como servicios de mediación en los de suministro de informaciones. Pues bien, tanto en un caso como en otro los servicios prestados por la consultante a la sociedad norteamericana no establecida en el territorio de aplicación del impuesto no se entienden localizados en este último y no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español”.

2. Antecedentes

El asunto principal trata de una sociedad austriaca Athesia Advertising GmbH (en lo sucesivo, «Athesia Advertising»), con domicilio social Austria que tiene como objeto social la explotación de una agencia publicitaria.

Esta empresa adquirió en nombre propio y por cuenta de clientes austriacos y alemanes espacios publicitarios en medios de comunicación italianos (periódicos, revistas, radio y televisión), pero operaba directamente desde Austria y no tenía establecimiento permanente en Italia, aunque tenía una filial italiana, Athesia Druck, esa sí domiciliada en Italia, a la que además designó como su representante fiscal.

Al haberse pagado el IVA en Italia, Athesia Druck entendía que tenía derecho a la devolución. Pero las autoridades italianas le denegaron la misma, y es más, le notificaron liquidación complementaria del IVA

por las declaraciones presentadas por esta sociedad como representante fiscal de Athesia Advertising, liquidación que fue seguida de sanción. En la siguiente instancia fueron desestimados sus recursos en cuanto al IVA, pero estimados en lo relativo a la multa. La empresa continuó en apelación donde también se desestimaron sus recursos, hasta que Athesia Druck interpuso un recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione, que es quien decidió plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Cuál es, a efectos del IVA, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] el lugar de la prestación de publicidad efectuada por un sujeto domiciliado en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea para un destinatario establecido fuera de la Comunidad, pero con un representante fiscal en el territorio del Estado miembro? En particular, ¿es dicho lugar el lugar del destinatario del mensaje publicitario, el lugar donde tiene su domicilio la sociedad representante fiscal en Italia de la sociedad no comunitaria, el lugar donde tiene su domicilio la sociedad no comunitaria que solicita la prestación de publicidad, o bien el lugar de quien encarga los servicios a la sociedad no comunitaria?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad Europea, el lugar de la prestación se fija, en principio, en el domicilio del destinatario, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trate 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, en su versión modificada, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad Europea en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad Europea, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada, 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 artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no permite gravar prestaciones de publicidad realizadas por un proveedor de servicios establecido fuera de la Comunidad Europea para sus propios clientes, aun cuando este proveedor de servicios tenga la condición de destinatario intermedio como consecuencia de una prestación de servicios anterior, ya que tal prestación no entra en el ámbito del artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva ni, más en general, de su artículo 9 globalmente considerado, a los que remite expresamente el artículo 9, apartado 3, letra b), de esta misma Directiva.

El carácter imponible de la prestación en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada, no se opone al derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA cuando cumple los requisitos establecidos en el artículo 2 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

La designación de un representante fiscal, en sí misma, carece de incidencia sobre el carácter imponible o no de las prestaciones recibidas o realizadas por la persona representada.

5. Fundamentos de la sentencia

Regla general:

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 (apartado 22).

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 (apartado 23).

El carácter indirecto de las prestaciones no impide la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva (apartado 24).

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 (apartado 25).

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 (apartado 26).

Excepción a la regla general anterior:

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 (apartado 28).

El país en que se llevan a cabo la utilización y la explotación efectivas se considera aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios (apartado 29).

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 (apartado 32).

La excepción prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse a una prestación de servicios que es ajena a la Comunidad según los criterios establecidos en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (domicilio social en un tercer Estado y falta de establecimiento permanente en un Estado miembro) y que no está contemplada en el apartado 2, letra e), de este mismo artículo (apartado 33).

Incidencia del concepto de representante fiscal en la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad:

La designación de un representante fiscal carece de incidencia sobre el carácter imponible o no de las prestaciones recibidas o efectuadas por la persona representada, ya que el único objeto del mecanismo de la representación es permitir que el fisco tenga un interlocutor nacional cuando el sujeto pasivo está establecido en el extranjero (apartado 34).

La situación es otra cuando el representante fiscal desempeña un papel económico en las prestaciones de que se trata (apartado 35).

Incidencia de la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad en el derecho a la devolución del IVA:

El carácter imponible de la prestación en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no se opone al derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA cuando cumple los requisitos establecidos en el artículo 2 de la Decimotercera Directiva (apartado 37).

