

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071688

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 347/2018, de 17 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 793/2016

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Servicios no realizados en el TAI pero que son utilizados o explotados en el mismo. *Servicios de consultoría, de marketing y publicidad.* La representación de la entidad recurrente limita al «mercado español», y a criterios de promoción y repercusión en ese mercado, los servicios prestados a las sociedades contratantes, pagando y refacturando a las mismas las inscripciones de los jugadores españoles que participan en torneos de póker celebrados en diversos casinos, la mayoría de ellos ubicados en España. Pues bien, dado que las dos sociedades destinatarias de los servicios están constituidas y domiciliadas en Gibraltar, para determinar la localización del hecho imponible hay que aplicar la cláusula de «utilización o explotación efectiva de los servicios», a lo que están legitimados los Estados miembros [Vid., STJCE, de 19 de febrero de 2009, asunto n.º C-1/08 (NFJ031653)] y de lo que se hizo eco la STS, de 6 de abril de 2016, recurso n.º 3488/2014 (NFJ062531)]. De acuerdo con esos pronunciamientos, si los servicios de publicidad se dirigen al mercado español y los restantes servicios se realizan con la finalidad de captar clientes que participen en juegos *on-line* organizados por las dos sociedades residentes en Gibraltar, hay que considerar que esos servicios se utilizan en territorio español. **Base imponible. Reglas especiales. Vinculación entre las partes.** El margen del 5% sobre el coste de los servicios justifica su aplicación en la propia actuación del obligado tributario, al haber considerado en el contrato suscrito con la entidad gibraltareña que ese margen era de mercado para implementar los precios de transferencia en el grupo, por cuyo motivo la Inspección aplicó ese mismo margen para valorar la base imponible por su valor normal de mercado en el caso de la otra vinculada, decisión que resulta conforme con el ordenamiento jurídico porque toma punto de partida un acto propio de la actora que puede ser utilizado como comparable al no haberse aportado prueba alguna de la que pueda inferirse, ni siquiera de modo indiciario, que la determinación de ese margen porcentual sea arbitraria o irrazonable.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 69, 70 y 78.

PONENTE:*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0022550

Procedimiento Ordinario 793/2016

Demandante: BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L.

PROCURADOR D./Dña. SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
D^a María Rosario Ornosá Fernández
D^a María Antonia de la Peña Elías
D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a diecisiete de julio de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 793/2016, interpuesto por la entidad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L., representada por la Procuradora D^a Silvia Vázquez Senín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de julio de 2016, que estimó en parte la reclamación núm. NUM000 deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos entre el tercer trimestre del ejercicio 2008 y el cuarto trimestre del ejercicio 2011; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia que anule y deje sin efecto la resolución recurrida en todo lo que desestimaba la reclamación interpuesta.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 16 de mayo de 2017 se acordó el recibimiento a prueba del recurso, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 10 de julio de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de julio de 2016, que estimó en parte la reclamación deducida por la entidad actora contra liquidación derivada de acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos entre el tercer trimestre del ejercicio 2008 y el cuarto trimestre del ejercicio 2011, de la que resulta una deuda tributaria de 919.370,36 euros, siendo la cuantía del recurso la suma de 130.520,81 euros correspondiente al cuarto trimestre de 2009.

El alcance de la estimación parcial acordada por el TEAR se determina en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la aludida resolución.

El cuarto fundamento jurídico analiza la cuestión relativa a la inadmisión de los saldos a compensar generados en periodos prescritos (1º y 2º trimestre del año 2008), por importe de 53.920,53 euros, y argumenta lo siguiente:

"A nuestro juicio, la regularización practicada por la Inspección de los Tributos resulta en todo caso, improcedente por cuanto que se ha basado en los elementos de la obligación tributaria de periodos prescritos; esto es, ha comprobado el IVA devengado y no repercutido del 1º y el 2º trimestre de 2008, así como el IVA soportado en dichos periodos que, a su juicio, no resulta deducible.

Es doctrina reiterada del TEAC, entre otras las Resoluciones de 18-07-2011 (RG 4693-11) y de 10-05-2011 (RG 2814/2002), que la Administración no puede revisar con ocasión de la comprobación del IVA de periodos no prescritos, los saldos provenientes de periodos anteriores ya prescritos, entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo de los periodos prescritos y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar; lo que sí puede hacer la Administración es examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o en su caso, si ya se habían compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a periodos no prescritos.

Por consiguiente, se ha de estimar en este punto lo alegado."

Y en el fundamento jurídico quinto, el TEAR de Madrid se pronuncia sobre las cuotas deducidas por gastos de viaje y hostelería:

"En lo relativo a las cuotas deducidas por gastos de viaje y hostelería, este Tribunal analiza su deducibilidad teniendo en cuenta las limitaciones y exclusiones a la deducción previstas en el artículo 95 y 96 de la Ley 37/1992, contrastando las pruebas aportadas por la interesada y los motivos esgrimidos por la Inspección de los Tributos para restarles eficacia, concluyendo que los datos contenidos en las facturas detallan fechas, destinos y conceptos propios de desplazamientos del personal de la entidad en el marco de su actividad, en particular, dada su pertenencia al grupo internacional BWIN y PARTY GAMING; de suerte, que se admite la deducción de las cuotas relacionadas en la página 39 del acuerdo de liquidación".

Segundo.

La entidad recurrente deduce las siguientes pretensiones en el suplico de la demanda: "(...) dicte sentencia por la que, estimando el recurso interpuesto, anule y deje sin efecto la Resolución dictada por el TEARM en fecha

28 de julio de 2016 y notificada el día 12 de septiembre posterior en el expediente de reclamación económico-administrativa con número NUM000 , en todo lo que desestimaba la reclamación interpuesta por BIME en vía económico-administrativa contra el Acuerdo de Liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, dictado el día 15 de julio de 2013 con clave NUM001 , derivado del acta de disconformidad NUM002 por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios comprendidos entre el tercer trimestre de 2008 y el cuarto trimestre de 2011, ambos inclusive, y del que resultaba una deuda tributaria por importe de 919.370,36 euros, el cual fue anulado en virtud de Acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa de fecha 27 de febrero de 2017 en el que se practicaba una nueva liquidación correspondiente al mismo tributo y periodos que determinaba una deuda tributaria de 944.521,87 Euros, de los que 718.011,89 Euros corresponden a la cuota y 226.509,98 Euros a interese de demora, y previos los oportunos trámites, dicte sentencia por la que estimando el presente recurso, acuerde la anulación de la Resolución impugnada así como de la liquidación de la que trae causa, por no resultar conformes a Derecho y, en consecuencia se reconozca el derecho de mi representada a la devolución del importe total de 944.521,87 Euros indebidamente ingresado o se ordene que se practique una nueva liquidación en sustitución de la anulada en la que se determine la deuda tributaria que resulte de la sujeción a IVA de la parte de los servicios prestados por la Sociedad como consecuencia de la aplicación parcial de la norma de la utilización y explotación efectivas prevista en el artículo 70. Dos de la LIVA en los términos establecidos en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta demanda, utilizando para ello como criterio de distribución la proporción anual de ingresos netos procedentes del juego atribuidos a España sobre los ingresos netos globales de esa actividad contenidos en las cuentas anuales del Grupo, y se reconozca el derecho a la devolución de la diferencia entre la citada deuda tributaria resultante y el importe total indebidamente ingresado, en cualquiera de los casos junto con los correspondientes intereses de demora y disponga lo necesario para que se efectúe la consiguiente devolución, junto con todo lo demás que proceda, con condena en costas de la Administración demandada".

Alega la recurrente en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que el grupo de sociedades encabezado por Bwin.party Digital Entertainment Plc surge de la fusión por absorción en fecha 31 de marzo de 2011 de la sociedad PartyGaming Plc como sociedad absorbente, y Bwin Interactive Entertainment AG, resultando de la fusión la integración de dos importantes grupos empresariales con presencia internacional en el negocio del juego online, cotizando la sociedad resultante en la Bolsa de Londres.

Desde su creación, el Grupo es líder a nivel mundial en la actividad del juego online o remoto y presta sus servicios por medios telemáticos, ofreciendo a sus clientes en todo el mundo la posibilidad de participar en una amplia gama de juegos a través de su plataforma de sistemas integrados, utilizando diversos portales y varias marcas y asociaciones secundarias, estando dividida la actividad de juego online en las siguientes áreas: apuestas deportivas, póker, casino y otros juegos. Las plataformas de juego online están disponibles en varios idiomas y permiten a jugadores de todo el mundo apostar utilizando múltiples divisas.

Señala que ante la falta de armonización de la regulación del juego online, para operar en algunos países ha sido necesario obtener una licencia nacional específica por parte del Grupo, como en Italia y Argentina. Además, tras la fusión la operativa del juego online continuó llevándose a cabo por la sociedad titular de las licencias de juego online gibraltareñas, que a partir del 31 de marzo de 2011 fue la sociedad Electraworks Ltd, domiciliada en Gibraltar.

Añade que en el mercado online al que se dirige el Grupo, la percepción de la marca por parte de los consumidores es un factor de importancia decisiva, siendo el marketing una de las áreas funcionales del grupo que aporta mayor valor añadido a nivel global. Así, la marca "Bwin" es una de las más reconocidas a nivel mundial en ese ámbito, lo que se debe en gran medida a la estrategia seguida en materia de patrocinios deportivos, tales como los del Real Madrid, A.C. Milan, la liga portuguesa, el FC Bayern de Munich, competición europea de baloncesto o el campeonato internacional de motociclismo Moto GP.

Destaca la entidad actora (en adelante, Bime), que es una sociedad del Grupo, indirectamente participada al 100% por Bwin.party Digital Entertainment Plc, residente en España, constituida el 15 de marzo de 2005 y cuya actividad consiste en la prestación de servicios de consultoría y asesoría en marketing en relación con los patrocinios internacionales que el Grupo ha suscrito, los cuales responden a la necesidad global del Grupo de potenciar la marca Bwin a nivel internacional. Así, entre los años 2006 y 2011 y con la finalidad de satisfacer tal necesidad, Bime suscribió contratos en virtud de los cuales prestó servicios de consultoría y asesoría en marketing a Bwin International Ltd y a Bwin.party Marketing (Gibraltar) Ltd, actuando como entidad consultora que asesoraba a las prestatarias de los servicios en cuestiones relativas a las estrategias y actuaciones que debían llevar a cabo, en

particular en relación con la implementación y activación de los patrocinios deportivos internacionales suscritos por el Grupo, pero sin prestar por sí misma servicios de marketing o publicidad.

Continúa alegando que el Grupo no contaba con una sociedad operativa en cada uno de los países a los que dirigía su actividad de juego online que fuera la titular de una licencia nacional y ofreciera los servicios de juego online para el respectivo mercado. España no fue una excepción respecto de la operativa general del grupo durante el periodo comprobado, y debido a la ausencia de una normativa específica del mercado del juego remoto en nuestro país, por lo que no estuvo regulado hasta la entrada en vigor de la Ley 13/2011 (Ley del Juego), el grupo ofrecía servicios de juego a través de sus dominios genéricos.com, desarrollando su actividad con alcance global desde el país de residencia de sus entidades gibraltareñas, donde contaban con las autorizaciones exigidas para ello. Tras entrar en vigor de la Ley 13/2011 y establecida la necesidad de un título habilitante para desarrollar en territorio español la actividad del juego, Electraworks España Plc solicitó el 25 de noviembre de 2011 las licencias necesarias para operar, que no fueron definitivas hasta el 4 de abril de 2013.

Expone que la cuestión objeto de controversia gira principalmente en torno a la aplicabilidad de la "norma de utilización o explotación efectivas" prevista en el art. 70.Dos LIVA a los servicios prestados por Bime a Bwin International Ltd y Bwin.party Marketing (Gibraltar) Ltd consistentes en asesoría y consultoría en marketing en relación con los patrocinios deportivos internacionales gestionados por las referidas destinatarias, a efectos de su sujeción a IVA.

Señala que en aplicación de la referida regla, el TEAR, en línea de lo mantenido por la Inspección, concluye que los servicios prestados por Bime deben entenderse utilizados en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) y ello de manera errónea por cuanto:

- Parte de un análisis erróneo e incompleto de los hechos llevado a cabo por la Inspección, que incumplió las obligaciones que le resultaban aplicables a la hora de llevar a cabo de forma completa y correcta su labor investigadora.

- Implica una improcedente utilización por el TEAR de una presunción simple, dado que existían medios de prueba suficientes para no tener que utilizar la referida presunción, en la que no se dieron además tampoco los requisitos necesarios de seriedad, precisión y concordancia, vulnerando además el principio de libertad de elección de medios de prueba al exigir una aportación específica de la misma para cumplir un requisito de prueba en contrario que era inexigible.

- Se basa en hechos que no responden en absoluto con la realidad fáctica que presidió la actividad del grupo en que se enmarcaron los servicios prestados por Bime, en particular: (i) no es cierto que la actividad de las sociedades operativas receptoras de los servicios de Bime consistiera en la prestación de servicios de juego on-line exclusivamente en España dado que las mismas ofrecían juego on-line de manera global a casi todos los países en los que el Grupo operaba, a través de unos dominios .com comunes a los que se accedía desde todos esos países, no solo desde España, lo que era conocido por la Inspección y el TEAR, quedando absolutamente evidenciado en las cuentas anuales del grupo a las que tuvo acceso la Inspección; (ii) no es verdad que las sociedades operativas contaran con licencias emitidas por el "Estado Español" como menciona el TEAR sino que las licencias con las que operaban de manera global las sociedades gibraltareñas fueron concedidas por el Gobierno de Gibraltar y en uso de las mismas se ofrecía el juego on-line de manera global en las jurisdicciones a las que el Grupo se dirigía; (iii) la estructura operativa que dibuja el TEAR según la cual es un "hecho, sobradamente conocido, (...) que este grupo cuenta con diversas sucursales y filiales en cada uno de los países en los que realiza la actividad on-line con el fin de asesorar en distintas materias" es absolutamente falsa y no se corresponde con la realidad del Grupo.

Añade que la naturaleza y características de la actividad desarrollada por Bime y de los patrocinios deportivos internacionales a los que esta va dirigida, ponen en evidencia, tal y como puede extraerse de las conclusiones del informe pericial, la incorrección del criterio del TEAR de vincular los servicios prestados por Bime como input empresarial de la actividad de juego on-line en España por cuanto:

- Los servicios prestados por Bime consisten en actuaciones de consultoría y asesoría en marketing, centrándose en los patrocinios deportivos en los que el Grupo ha invertido y que tienen un componente internacional que implica que su elección y utilidad en el seno del Grupo no se limiten a un mercado concreto (el español) sino a la búsqueda de generación de valor de la marca a nivel global.

- El establecimiento de filiales en el Grupo que, como Bime, prestan servicios de asesoría en marketing, en la línea con las prácticas habituales de gestión y activación de patrocinios internacionales, no está justificado en el

desarrollo de actividades dirigidas al mercado local donde estas estén establecidas sino por la cercanía de las entidades con las que se suscriben los patrocinios internacionales.

- Los patrocinios internacionales suscritos por el Grupo persiguen incrementar su notoriedad y reconocimiento a nivel global con objeto de desarrollar un posicionamiento e imagen global de la marca, lo que se evidencia en particular si se analiza la repercusión y alcance internacionales de los patrocinios de Moto GP, Euroliga de baloncesto o el Real Madrid, suscritos por el Grupo y en los que Bime asesora.

- La propia lógica empresarial, en términos de los ingentes costes derivados de la actividad de patrocinio internacional, impide vincular esta, y con ella los servicios prestados por Bime, a un objetivo centrado en un mercado local, lo que además se desprende de las conclusiones sobre el impacto de los patrocinios alcanzadas en el informe pericial.

Aduce que, no obstante lo anterior, si se aceptara como válida la hipótesis del TEAR de vincular los servicios de Bime con la actividad de juego on-line prestada en España, la regla de la "utilización y explotación efectivas" solo debería haberse aplicado de manera parcial, tal y como sugiere el TEAR, y para lo cual la Administración contaba con la información necesaria, acudiendo para ello como criterio de ponderación a la proporción de ingresos netos procedentes del juego atribuibles a España sobre los ingresos netos globales de esa actividad contenidos en las cuentas anuales auditadas del Grupo, los cuales coinciden con los datos aportados a la Administración con motivo de los requerimientos efectuados para la liquidación de la tasa del juego, debiendo entenderse en tal caso "utilizados o explotados de manera efectiva" en el TAI (territorio de aplicación del impuesto), y por tanto sujetos a IVA, solo el 7%, 7% y 5% de los servicios prestados por Bime en los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Afirma también que la liquidación recurrida es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre actos propios dado que la Inspección estaba vinculada por haber admitido la no sujeción a IVA de los servicios prestados por Bime en un procedimiento de comprobación limitada anterior.

Por último, considera la recurrente que la Inspección calcula de manera inadecuada la base imponible de los servicios prestados a Bwin International Ltd.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la confirmación de la resolución impugnada.

Transcribe el objeto social de Bime que figura en el art. 2º de sus Estatutos, así como el escrito presentado por su representante en la diligencia de fecha 10 de septiembre de 2012 en el que detalla todas las operaciones realizadas durante los ejercicios 2008 a 2011, y afirma que los servicios publicitarios prestados por la actora lo son para el potencial mercado español, para clientes españoles y, por tanto, es a ellos a quienes van dirigidos los mensajes publicitarios. Y los servicios de asesoramiento tienen como fin la captación de clientes españoles que participen en los juegos online organizados por las sociedades gibraltareñas, por lo que tales servicios se utilizan por las entidades destinatarias en la realización de operaciones en España.

Afirma que los servicios se utilizan en este territorio, a la vista de estos hechos: el escrito aclaratorio aportado el día 10 de septiembre de 2012, en el que se dice que Bime se comprometió a prestar servicios para el mercado español; dos entidades del Grupo han liquidado la tasa y el impuesto sobre el juego por la celebración u organización de juegos de envite o azar en España; el correo electrónico de 18 de octubre de 2012, en el que se manifiesta que Bime presta los servicios atendiendo a criterios promocionales y de repercusión en el mercado español; repercusión de gastos ocasionados por la inscripción de jugadores en torneos de póker celebrados, con excepción de tres de ellos, en casinos situados en territorio español; la actora dispone de una oficina en territorio español y mantiene contratado personal en su mayoría residente en España; parte de las facturas recibidas lo son por servicios de publicidad que se han prestado en España; otras facturas recibidas lo son por suscripción a revistas y periódicos editados y relativos a España.

Agrega que la cuestión nuclear del recurso es la aplicación al caso del art. 70.Dos de la Ley 37/1992. La Ley, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, establece que la utilización o explotación efectivas desde un punto de vista económico del resultado de los servicios tiene que ser realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque no sea por la misma destinataria de los mismos. Y la sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, 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 en un Estado miembro de la Comunidad.

Destaca que la Comisión Europea se ha pronunciado en su papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado:

- La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

- Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca al lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, 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.

- Por otra parte, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido, la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo, o tiene previsto realizar, operaciones sujetas al IVA 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.

- Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que este llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio.

Así, el representante de la Administración estima que no cabe duda de que las sociedades gibraltareñas receptoras de los servicios prestados por la entidad actora utilizan y explotan efectivamente estos servicios, que le presta la actora, en territorio español sometido al IVA.

Señala que la recurrente no ha aportado justificación en contrario que dé entrada a una aplicación parcial del art. 70.Dos de la Ley 37/1992, limitándose a realizar afirmaciones genéricas respecto al juego online a nivel internacional que desarrolla el grupo al que pertenece, ignorando el hecho de que este grupo cuenta con diversas sucursales y filiales en cada uno de los países en los que realiza la actividad online con el fin de asesorar en distintas materias a las empresas del mismo grupo que realizan de manera efectiva la actividad del juego online.

Concluye, por ello, que según el art. 78 LIVA la actora debió repercutir el IVA en las facturas expedidas a las dos sociedades de Gibraltar. Y tratándose de operación vinculada, la base imponible debe ser la señalada por la Inspección en las páginas 30 a 33 de la liquidación, a cuyo detalle se remite.

Por último, afirma que la existencia del procedimiento de comprobación limitada para el ejercicio 2007 no impide los procedimientos por los años 2008 a 2011, sin que, por otra parte, una alegada y no acreditada disparidad de criterio en otros procedimientos impida a la Administración aplicar la legalidad en el caso que nos ocupa, invocando en apoyo de su tesis diversas sentencias de esta Sección.

Cuarto.

La resolución recurrida en este procedimiento trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad NUM002, incoada en fecha 31 de enero de 2013 por la Inspección de los Tributos a la entidad Bwin Interactive Marketing España S.L. en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos comprendidos desde el tercer trimestre de 2008 hasta el cuarto trimestre de 2011, ambos incluidos.

En el acuerdo que aprobó la liquidación se detallan, como antecedentes de la comprobación, los siguientes datos:

La entidad actora se constituyó mediante escritura pública otorgada en fecha 15 de marzo de 2005 en Barcelona.

Se constituyó con la denominación de Pamerol S.L. y mediante escritura otorgada el día 25 de marzo de 2008 cambió la denominación social de la entidad, adoptando la de Bwin Interactive Marketing España S.L., en adelante Bime.

El capital se fijó en 3.006 euros, dividido en 3.006 participaciones de 1 euro de valor nominal cada una.

Desde 2008, el 100% del capital pertenece a la entidad Bwin Interactive Entertainment AG, con domicilio en Austria. Desde 2011, el capital pertenece a Electraworks Ltd, con domicilio en Gibraltar.

El domicilio de la entidad se fijo en Barcelona hasta el día 25 de marzo de 2008, en que se trasladó a Madrid, c/ Sagasta 15 3º. Mediante escritura de 14 de junio de 2010 trasladó el domicilio al Paseo de la Castellana nº 21, 5º de Madrid.

Desde el 1 de julio de 2008 hasta el 12 de julio de 2012 /7/08 se designó como administrador único de la entidad a D. Fermín . Desde el 12 de julio de 2012 son administradores solidarios D. Narciso y D. Pascual .

Segun el art. 2º de los Estatutos, su objeto social, modificado por escritura de 22 de marzo de 2006, consiste en:

- "Asesoramiento y gestion de estrategias, acciones y relaciones con los medios de comunicacion social y opinion publica, y la prestacion de servicios de relaciones publicas, marketing, creacion y desarrollo de logotipos y marcas, promociones y estudios de mercado de todo tipo de bienes y servicios, dirigidos a cualesquiera entidades tanto publicas como privadas. Asi como la compraventa de productos audiovisuales.

- Dirigir y gestionar la participacion de la sociedad en el capital de otras entidades mediante la correspondiente organizacion de medios personales y materiales, pudiendo, cuando la participacion en su capital lo permita, ejercer la direccion y el control de estas entidades mediante la pertenencia a sus organos de administracion social, así como mediante la prestacion de servicios de gestion y administracion de estas entidades.

- Las actividades enumeradas podran ser realizadas por la Sociedad, ya sea directamente, ya sea indirectamente, así como mediante su participacion en otras sociedades de objeto identico o analogo"

Con fecha 10 de septiembre de 2012, ante la solicitud de la Inspeccion, el representante aporto un escrito con la aclaracion detallada de las operaciones realizadas y del destino de los bienes y/o servicios adquiridos, de donde se extrae:

- Bime presto los servicios que mas abajo se detallan a las sociedad Baw International Ltd, primero, y Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Limited después, en virtud de los contratos de prestacion de servicios de fechas 3 de julio de 2006 y 31de marzo de 2011. El cambio se debe a la reestructuración que tuvo lugar en el Grupo, a raiz de la integración de los negocios de Bwin y Partygaming.

- Los servicios prestados a las perceptoras, para el mercado español, seran de consultoria de marketing y asesoria, así como otros servicios de apoyo. En concreto, para el periodo objeto de comprobacion:

- Asesoramiento en el diseño y la forma de implementacion de las acciones de marketing realizadas por la perceptora en España: inclusion de banners en portales de Internet dirigidos a usuarios nacionales y extranjeros.

- Redaccion de notas de presa y envio a los medios de comunicacion.

- Activacion de los patrocinios deportivos acordados a nivel internacional (Real Madrid, Moto GP..... Por ejemplo, regalo de entradas en medios de comunicacion y redes sociales, dirigidos a usuarios nacionales y extranjeros.

- Asesoramiento en campañas de publicidad, elaboracion, traduccion y adaptacion de mensajes publicitarios,...

- Asesoramiento en la negociacion de acuerdos con los medios de comunicacion y con los propietarios de los soportes online...

- Asesoramiento en los contactos y negociacion con agencias de medios y agencias de redes sociales

- Analisis de resultados de captacion de las campañas de publicidad realizadas.

- Realizacion del test para comprobar la viabilidad de futuras campañas de publicidad en medios.

- Asesoramiento en la seleccion de personajes famosos como imagen de la perceptora.

- Control del presupuesto de publicidad.

Detalla a continuación la Inspección la facturación, por conceptos, emitida por Bime desde 2008 hasta marzo de 2011 a la sociedad Bwin International Ltd (Gibraltar), expresando que no había repercutido cuota alguna de IVA, agregando:

La facturacion por servicios de marketing queda amparada en el contrato firmado con la sociedad gibraltareña, con efectos desde el 3 de julio de 2006, cuyos terminos se detallan en el informe.

Los conceptos facturados como "Head-hunting fee Bwin Spain Team", alquiler de la oficina y línea fija de teléfono, se refacturan por tratarse de gastos necesarios para su prestación de servicios, y en base al contrato de prestación de servicios.

El representante aportó la documentación de adjudicación de licencia a favor de Bwin International Ltd, como organizadora y para la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Una vez decidida la sujeción a tributación en España del juego online ofertado por el Grupo Bwin, por las actividades que hubiesen realizado con personas radicadas en este país, la entidad Electraworks Ltd presentó una serie de autoliquidaciones extemporáneas correspondientes a periodos previos a la entrada en vigor de la Ley 13/2011.

Detalla seguidamente la Inspección la facturación, por conceptos, emitida a Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Limited, desde el 1 de abril de 2011, en la que tampoco se había repercutido cuota alguna de IVA, añadiendo:

La facturación por servicios de marketing queda amparada en el contrato firmado con la sociedad gibraltareña, con efectos desde el 1 de abril de 2011, cuyos términos se detallan en el Informe.

El representante aportó la documentación de adjudicación de licencia a favor de otra Sociedad del Grupo, Electraworks Limited, como organizadora y para la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Según aclaró el representante, "no existe motivo ni fundamento alguno para afirmar que la receptora de los servicios deba ser adjudicataria de las licencias".

El Impuesto sobre el juego ha sido liquidado en este territorio por la entidad Bwin Party Services (Austria) GmbH, desde el segundo trimestre y hasta el cuarto trimestre de 2011.

Los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento prestados por Bime a las sociedades gibraltareñas han de encuadrarse como prestaciones de servicios, de las definidas en el art. 11 de la LIVA.

En diligencia de fecha 17 de diciembre de 2012, el representante manifestó que "en aplicación de la normativa de IVA referida a localización de servicios entienden que los servicios deben localizarse fuera del territorio de aplicación del Impuesto".

Es por tal motivo, que el obligado tributario no declara base imponible sujeta y no exenta en este territorio y solicita la devolución de las cuotas soportadas.

Por tanto, resultará relevante determinar el lugar de realización del hecho imponible, a efectos de determinar la sujeción de las prestaciones de servicios en este territorio.

Resultan aplicables los arts. 69 y 70 de la Ley del IVA, a efectos de localizar correctamente el hecho imponible.

La Inspección concluye que el destinatario de los servicios prestados por Bime es empresario y no está establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, y que la utilización o explotación del servicio se realiza en este territorio, por lo que el lugar de realización de los servicios de asesoramiento y publicidad sería el territorio de aplicación del impuesto (TAI), conforme al art. 70.Dos LIVA.

Establecida la sujeción de las prestaciones de los servicios de marketing y asesoramiento en este territorio, y no siendo aplicable ninguna de las exenciones previstas en la LIVA, el obligado tributario debió repercutir la cuota de IVA correspondiente sobre la base imponible determinada conforme a las previsiones de los arts. 78 y siguientes de la Ley.

En cuanto a los conceptos facturados a Bwin International Ltd y Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Ltd, en el informe ampliatorio se detallan los gastos necesarios para su prestación de servicios que, a juicio de la Inspección, deberán formar parte de la base imponible.

De otro lado, y a efectos de determinar correctamente la base imponible, dada la vinculación existente entre el obligado tributario y los destinatarios de los servicios, resultará aplicable el apartado 5 del art. 79 de la LIVA.

Dicho artículo preve que la base imponible debe ser el valor normal de mercado de la prestación de servicios.

La Inspección concluye que la base imponible es el resultado de adicionar a los costes amparados en los contratos de servicios el margen que el propio contribuyente entiende que es de mercado (5 por cien).

El tipo de IVA aplicable, según lo previsto en el art. 90, será del 16 %, y del 18 % desde el 1 de julio de 2010 (según redacción dada a dicho artículo por el art. 79.Uno de la Ley 26/2009).

Por todo ello, mediante acuerdo de fecha 15 de julio de 2013 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe de 919.370,36 euros (787.718,29 euros de cuota y 131.652,07 euros de intereses de demora).

La mencionada liquidación fue anulada por el TEAR en los términos que han sido expuestos en el primer fundamento jurídico de esta sentencia.

Quinto.

El debate se centra en determinar si los servicios prestados por la entidad actora a las sociedades Bwin International Ltd y Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Limited están sujetos o no al IVA.

El análisis de la cuestión controvertida debe llevarse a cabo a partir de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone en su art. 4.Uno :

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El mismo texto legal, en su art. 5, apartados Uno y Dos, precepto relativo al concepto de empresario o profesional, establece:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

El art. 11.Uno de la mencionada Ley delimita el concepto de prestación de servicios en los siguientes términos:

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

El art. 69.Uno de la Ley del IVA , en la redacción vigente durante los ejercicios 2008 y 2009, establece la regla general para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios:

"Uno.- Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley ."

Y el art. 70 de la citada Ley establece las reglas especiales para determinar el lugar de realización de dichas prestaciones:

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

(...)

5.º

A) Los servicios que se enuncian en el parrafo siguiente de este numero, en los supuestos que se citan a continuacion:

a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actue como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad economica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en este parrafo se aplicara con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad economica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicacion del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condicion de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, asi como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

B) Los servicios a los que se refiere el parrafo anterior son los siguientes:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fabrica o comerciales y los demas derechos de propiedad intelectual o industrial, asi como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesion o concesion 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, auditoria, ingenieria, gabinete de estudios, abogacia, consultores, expertos contables o fiscales y otros analogos, con excepcion de los comprendidos en el numero 1.º de este apartado uno.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se consideraran prestados en el territorio de aplicacion del impuesto los servicios comprendidos en los numeros 4.º, 5.º y 6.º, letra b) de dicho apartado que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal, asi como los servicios comprendidos en el numero 8.º del mismo en todo caso, cuando su utilizacion o explotacion efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localizacion aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla."

El art. 69 de la Ley 37/1992 , redactado por la Ley 2/2010, con vigencia para los ejercicios 2010 y 2011, establece lo siguiente:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderan realizadas en el territorio de aplicacion del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este articulo y en los articulos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actue como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad economica, 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 donde 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 economica 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 aplicacion del Impuesto.

Dos. Por excepcion de lo dispuesto en el numero 2.º del apartado Uno del presente articulo, no se entenderan realizados en el territorio de aplicacion del Impuesto los servicios que se enumeran a continuacion cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y este establecido o

tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario este 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, auditoria, ingenieria, gabinete de estudios, abogacia, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepcion de los comprendidos en el numero 1.º del apartado Uno del articulo 70 de esta Ley. (...)"

El art. 70 de dicho texto legal establece en su apartado Dos las siguientes reglas especiales sobre el lugar de realización de la prestación de servicios:

"Dos. Asimismo, se consideraran prestados en el territorio de aplicacion del Impuesto los servicios que se enumeran a continuacion cuando, conforme a las reglas de localizacion aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilizacion o explotacion efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del articulo 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 articulo 69, cualquiera que sea su destinatario.

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

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

Sexto.

La entidad actora prestó los servicios controvertidos en virtud de dos contratos de fechas 3 de julio de 2006 y 31 de marzo de 2011, el primero suscrito con la entidad Baw International Limited (misma sociedad que Bwin International Ltd) y el segundo con Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Limited, obligándose la recurrente en ambos contratos a prestar a las dos citadas entidades servicios de consultoría de marketing y publicidad.

En la diligencia de fecha 10 de septiembre de 2012, el representante del obligado tributario presentó a la Inspección un escrito que contenía la aclaración detallada de las operaciones realizadas y del destino de los bienes y/o servicios adquiridos. Este documento, con respecto a las operaciones realizadas por Bime, dice literalmente:

"1. Operaciones realizadas por BIME

Durante el periodo de tiempo comprendido entre el segundo trimestre del año 2008 y el cuarto trimestre del año 2011, BIME prestó a favor de la sociedad BAW International Ltd, primero, y la sociedad bwin.party Marketing (Gibraltar) Limited después (debiéndose el cambio en la perceptora de los servicios a la reestructuración que tuvo lugar en el grupo a raíz de la integración de los negocios de bwin y PartyGaming y denominándose, en adelante, indistintamente ambas sociedades como la "Perceptora") los servicios que a continuación se detallan, de conformidad con lo acordado en virtud de los contratos de prestación de servicios de fecha 3 de julio de 2006 y 31 de marzo de 2011 suscritos respectivamente con dichas entidades.

En virtud de lo acordado, BIME se comprometió a prestar en favor de la Perceptora, para el mercado español, servicios de consultoría de marketing y asesoría, así como otros servicios de apoyo, incluyendo, entre otros, la prestación de servicios como centro de coordinación de actividades de marketing, comprendiendo la realización de procesos relativos a la planificación, desarrollo e implementación de estrategias online y offline en el área de la gestión de marca y la promoción de ventas, la realización de eventos, ejecución de ejercicios de evaluación de dichas actividades, la búsqueda de mercados potenciales y el control y observación de la actividad de los competidores.

A continuación se recogen, de manera detallada, las operaciones habituales más importantes que en concreto BIME llevó a cabo durante el periodo de tiempo comprendido entre el segundo trimestre del año 2008 y el cuarto trimestre del año 2011:

- Asesoramiento en el diseño y la forma de implementación de las acciones de marketing realizadas por la Perceptora en España. Las acciones consisten en la inclusión de banners en portales de Internet dirigidos a usuarios nacionales y extranjeros.
 - Redacción de notas de prensa relativas a la actividad de la Perceptora y envío a los medios de comunicación.
 - Activación de los patrocinios deportivos acordados a nivel internacional tales como: Real Madrid, Moto GP, Euroliga de baloncesto o pádel pro tour (como, por ejemplo, el diseño y desarrollo de promociones consistentes en el regalo de entradas publicitadas en medios de comunicación y redes sociales, dirigidas a usuarios nacionales y extranjeros).
 - Asesoramiento en campañas de publicidad, asesorando en la elaboración, traducción y adaptación de mensajes publicitarios, selección de textos e imágenes, etc.
 - Asesoramiento en la negociación de acuerdos con los medios de comunicación y con los propietarios de los soportes online donde se emplazan los mensajes, para la inserción de publicidad en televisión, radio, prensa y soporte online.
 - Asesoramiento en los contactos y negociación con agencias de medios y agencias de redes sociales.
 - Análisis de los resultados de captación de las campañas de publicidad realizadas.
 - Realización de test para comprobar la viabilidad de futuras campañas de publicidad en medios.
 - Asesoramiento en la selección de personajes famosos para que sean la imagen de la Perceptora como ...
- o
- Control del presupuesto de publicidad.

Por otro lado, cabe mencionar que BIME ha cedido en arrendamiento un espacio de oficina a favor de la agencia de publicidad Weirather-Wenzel & Partner."

Por otra parte, en el correo electrónico que el representante del obligado tributario remitió a los actuarios en fecha 18 de octubre de 2012, se expresa en cuanto a la refacturación de gastos por la inscripción de jugadores en torneos de poker: "(...) BIME presta a favor de las mencionadas entidades un servicio de asesoramiento para la elección de los torneos de poker en los que, atendiendo a criterios promocionales y de repercusión en el mercado español, considera que deben estar presentes los jugadores con los que BWIN INTERNATIONAL LTD y BWIN.PARTY MARKETING (GIBRALTAR) LTD tienen suscritos acuerdos de colaboración (...). Así, el criterio adoptado es que BIME satisface las inscripciones en los casinos de los jugadores españoles que tienen acuerdos de colaboración con BWIN INTERNATIONAL LTD y BWIN.PARTY MARKETING (GIBRALTAR) LTD y paga a estos las dietas que les corresponden, refacturando posteriormente dichos importes a las mencionadas sociedades, (...)". Y en los acuerdos de colaboración incorporados al expediente consta que se contrata a los jugadores para formar parte del "Equipo BWIN ESPAÑA".

Así, tanto en el escrito presentado el día 10 de septiembre de 2012 como en el correo electrónico remitido en fecha 18 de octubre de 2012, la representación de la entidad recurrente limita al "mercado español", y a criterios de promoción y repercusión en ese mercado, los servicios prestados a las dos citadas sociedades, pagando y refacturando a las mismas las inscripciones de los jugadores españoles que participan en torneos de póker celebrados en diversos casinos, la mayoría de ellos ubicados en España.

Pues bien, dado que las dos sociedades destinatarias de los servicios están constituidas y domiciliadas en Gibraltar, para determinar la localización del hecho imponible hay que aplicar la cláusula de "utilización o explotación efectiva de los servicios".

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, se pronunció sobre la petición de decisión prejudicial planteada en relación con la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

Esa sentencia dice lo siguiente en relación con la determinación del lugar de prestación de los servicios de publicidad:

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

Observaciones preliminares

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

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

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

22 Del propio tenor del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión de la Sexta Directiva resulta que el lugar de las prestaciones de publicidad hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

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

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

25 El Tribunal de Justicia declaró expresamente que, con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate y que dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia Design Concept, antes citada, apartado 26).

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

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

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

28 Como excepción a la regla contemplada en el apartado anterior de la presente sentencia, el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, para evitar los casos de no imposición respecto de las prestaciones de

servicios contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva, permite que un Estado miembro considere situado en el interior del país el lugar de prestaciones de servicios que, conforme a este artículo, está situado fuera de la Comunidad, cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país.

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

30 En efecto, es cierto que los medios de comunicación italianos tienen difusión, sobre todo, en Italia, sin perjuicio de que los destinatarios de dichas prestaciones pueden estar en cualquier lugar del mundo.

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

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

33 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.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, 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."

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido aplicada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina número 3488/2014 , que en su cuarto fundamento jurídico declara lo siguiente:

"CUARTO.- Sobre el fondo del asunto: La excepción a la regla general sobre localización por la prestación de servicios de telecomunicaciones del art. 70.dos de la LIVA , redacción Ley 53/2002.

El hilo argumental de la cuestión queda correctamente trazado en la sentencia impugnada, baste remitirnos a la misma, parcialmente transcrita, para evitar innecesaria reiteraciones.

Como se ha puesto de manifiesto la interpretación que realiza la Sala de instancia en su sentencia impugnada tiene como base la jurisprudencia del TJUE, en concreto en la sentencia citada Athesia Druck. Considera la parte recurrente que la Sala de instancia ha realizado una incorrecta lectura de la citada sentencia, pues la misma se refiere al supuesto de que el uso o explotación de los servicios publicitarios se realicen en territorio de aplicación del impuesto, en este caso Italia, por el propio destinatario intermedio del servicio situado fuera del territorio de la comunidad, en este caso Athesia Advertising; mientras que el caso que nos ocupa su utilización o explotación en España, se hace no por la entidad andorrana, destinataria del servicio, sino por terceros ajenos a esta, debiéndose en este caso, y así dice concluye la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes 367/2004 y V2499/2008, no aplicar la excepción del art. 70.dos, limitada <<a los casos en que es el mismo empresario o profesional que adquiere un servicio o utiliza el mismo de forma efectiva en el territorio de aplicación del tributo>>, pues debe respetarse el criterio de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, individualmente, y el carácter de una determinada operación no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores, en base al principio de neutralidad del IVA y de seguridad jurídica que requiere que la aplicación de la normativa comunitaria sea previsible por quienes están sujetas a ella. Por tanto al no utilizar o explotar la entidad TRIO, S.A. en España las referidas tarjetas, no cabe aplicar el art. 70.dos.

A nuestro entender la lectura que de la sentencia Athesia Druks hace la Sala de instancia resulta de todo punto correcta. La primera conclusión, en lo que ahora interesa, a la que se llega es:

<<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>>.

Pero continúa la sentencia analizando el art. 9.3.b) de la Sexta Directiva, en estos términos:

<<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.

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

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

En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e),

de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

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

- El 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 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 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".

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.

Sin que podamos aceptar los reparos que opone la parte recurrente. No cabe duda de que se respeta el criterio de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, sólo se contempla la entrega de los servicios de telecomunicación consistente en la venta de las tarjetas a la entidad andorrana, respecto de la realizada por esta a terceros queda al margen, tal y como se recoge en la sentencia antes parcialmente transcrita, <<pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el destinatario intermedio, establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes>>.

El principio de neutralidad también queda salvaguardado. Recordemos los términos antes transcritos, <<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>>.

Por último, tampoco sufre el principio de seguridad jurídica invocado, puesto que estamos ante un supuesto de todo punto previsible por el sujeto pasivo, en tanto cabe recordar que el pago de las tarjetas constituye un pago anticipado de una futura prestación del servicio de telecomunicaciones telefónica que sólo y exclusivamente podía prestarse en el territorio de aplicación del servicio, en España."

Séptimo.

De acuerdo con tales sentencias, si se dirigen al mercado español los servicios de publicidad y los restantes servicios realizados por la entidad actora con la finalidad de captar clientes que participen en juegos on-line organizados por las dos sociedades residentes en Gibraltar, hay que considerar que esos servicios se utilizan en territorio español.

En el presente caso, la Sala estima que han quedado debidamente probados los hechos en que se basa la liquidación, y ello no sólo por el contenido del escrito presentado por el representante del obligado tributario el día

10 de septiembre de 2012 y por el correo electrónico remitido el 18 de octubre de 2012, sino también por otras circunstancias que pone de relieve la Inspección. Así, como consecuencia del requerimiento efectuado por la Administración, dos entidades del Grupo al que pertenece la actora liquidaron la tasa y el impuesto sobre el juego, lo que implica la organización o celebración de juegos de envite o azar en territorio español; por otro lado, la entidad actora dispone de una oficina sita en España (en principio en Barcelona, luego en Madrid) en la que presta servicio personal con residencia en España, y esto comporta el uso de medios personales y materiales con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios en nuestro país.

Aparte de esto, una parte de las facturas recibidas por la recurrente se han expedido por servicios de publicidad prestados en España. Y otras facturas lo han sido por la suscripción a revistas y periódicos editados y difundidos en territorio español, habiendo alegado el representante de la actora en el tantas veces citado escrito presentado en la Inspección el 10 de septiembre de 2012 que la finalidad de esas suscripciones era "la evaluación de los resultados de las campañas de publicidad en las que BIME ha asesorado" .

Además, en ese mismo escrito la entidad actora afirmaba que había cedido en arrendamiento un espacio de oficina a una agencia de publicidad.

La sociedad recurrente, no obstante, niega que la totalidad de tales servicios fueran objeto de utilización efectiva en España, rechazando que los servicios prestados sean de publicidad y alegando además que las sociedades destinatarias de esos servicios realizan su actividad de juego on-line con carácter global a través de plataformas digitales que les permiten llegar a jugadores de todo el mundo.

Sin embargo, estas alegaciones de la parte actora no pueden ser acogidas por la Sala. En efecto, la afirmación de que los servicios controvertidos no son de publicidad entra en abierta contradicción con las pruebas obrantes en el expediente administrativo (a las que ya hemos hecho referencia), en concreto con las facturas recibidas por Bime en concepto de servicios de publicidad prestados en territorio español, detallándose a título de ejemplo en la página 29 del acuerdo que aprobó la liquidación las siguientes:

"En la factura NUM009 de ESTUDIOS DE COMUNICACION se hace constar "servicios prestados por nuestro Gabinete en materia de comunicacion y relaciones publicas ...(Gran Premio de España de Motociclismo, Jerez de la Frontera)".

En la factura NUM003 de 31/7/2008 de SOFRES AUDIENCIA DE MEDIOS S.A. se hace constar "un corte de TV en cd sobre: reportaje en el centro de Madrid, aficionados animan el ambiente para el partido de España con Suecia".

En la factura NUM004 de 30/4/2009 de SOFRES AUDIENCIA DE MEDIOS S.A. se hace constar "Servicio de TV sobre: el nuevo jugador del Real Madrid, entrenamiento con 20 aficionados y jugadores del Real Madrid, organizado por Bwin".

En la factura NUM005 de 31/5/2009 de SOFRES AUDIENCIA DE MEDIOS S.A. se hace constar "Servicio de TV sobre Gran Premio de España de Motociclismo de Jerez/ Gran Premio de España BWIN.COM".

En la factura NUM006 de 30/6/2009 de SOFRES AUDIENCIA DE MEDIOS S.A. se hace constar "dos cortes de TV en cd sobre: Real Madrid y Atletico de Madrid en el Bernabeu".

En la factura NUM007 de 31/7/2009 de SOFRES AUDIENCIA DE MEDIOS S.A. se hace constar "cuatro cortes de TV en cd sobre Mundial de Motociclismo de Jerez:".

En la factura NUM008 de 30/11/2010 de MOVI-SPORTS COMUNICACION se hace constar "Presentacion acto Valdebebas Jesús Carlos y Juan María ".

Además, como antes se ha dicho, la sociedad actora recibió facturas por la suscripción a revistas y periódicos españoles, cuyo fin era evaluar los resultados de las campañas de publicidad. Y la propia recurrente arrendó un espacio de oficina a una agencia de publicidad, lo que no resulta coherente si sólo se dedicara a tareas de asesoramiento. Así pues, hay que rechazar la tesis de la parte actora.

Por otro lado, el invocado carácter global de la actividad de juego on-line que realizan las sociedades destinatarias de los servicios que presta la actora no supone que tales servicios se utilicen o exploten fuera del territorio de aplicación del impuesto, pues el criterio que se mantiene en la demanda entra en abierta contradicción con las comunicaciones aportadas por la representación de la entidad recurrente durante las actuaciones inspectoras, en las que limita la realización de los aludidos servicios al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en ese único mercado.

La demandante niega que el Grupo tenga sucursales y filiales en cada uno de los países en los que realiza la actividad on-line, pero este alegato carece de eficacia a los fines pretendidos al no tener por objeto este procedimiento analizar el sistema organizativo del grupo de sociedades, sino determinar la sujeción o no al IVA de los servicios que presta la entidad recurrente, sin perjuicio de lo cual no hay que olvidar que en la demanda se admite que el Grupo tiene filiales en seis países: España, Reino Unido, Italia, Portugal, China y Austria.

Aparte de esto, el criterio para resolver el presente debate tampoco puede ser el del impacto global de los patrocinios concertados por el Grupo con el Real Madrid, el Mundial de Moto GP, etc., pues una cosa es la creación de una marca con imagen en muchos países, que es un medio para desarrollar el negocio del grupo empresarial en su conjunto, y otra muy distinta la actividad desplegada por una sociedad del grupo (la actora) para el conocimiento de esa marca en España.

Por tanto, los elementos de prueba incorporados a las actuaciones permiten afirmar que aunque las entidades destinatarias de los servicios cuestionados están establecidas en Gibraltar, la utilización o explotación de dichos servicios se realiza en el territorio de aplicación del impuesto, a tenor del art. 70.Dos de la Ley del IVA y de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 19 de febrero de 2009.

Las razones expuestas también impiden aplicar de forma parcial la regla de la "utilización y explotación efectivas", con rechazo de la pretensión deducida en tal sentido por la parte actora, pues la explotación de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la sujeción al IVA del importe total de las contraprestaciones percibidas por sus servicios por la sociedad recurrente.

También se plantea en la demanda la vulneración por la Administración de la doctrina de los actos propios por no haber seguido el mismo criterio que en el procedimiento de comprobación limitada tramitado en relación con el IVA del ejercicio 2007, en el que "tácitamente consideró ajustada a Derecho la falta de repercusión del IVA en los servicios controvertidos". Sin embargo, la pretensión anulatoria que se anuda al indicado argumento no puede ser admitida ya que la Administración no está vinculada por sus resoluciones de forma indefinida y no existe ningún precepto constitucional ni legal que prohíba el cambio de criterio en la interpretación y aplicación de las normas, de modo que esta Sala tiene que resolver el presente recurso en atención a la conformidad o no a Derecho del acto recurrido, puesto que la igualdad sólo cabe dentro de la legalidad, debiendo recordarse además que los Tribunales de Justicia no están condicionados por las decisiones de los órganos de la Administración, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial carece de idoneidad para articular un juicio de igualdad en la aplicación de la Ley (sentencia del TC nº 167/1995).

Octavo.

Por último, la entidad actora considera inadecuado el cálculo de la base imponible efectuado por la Inspección por los servicios prestados a Bwin International Ltd, por haber incluido no solo el importe de los honorarios facturados, sino también otros conceptos como los costes de teléfono, el alquiler de oficina, atenciones a clientes o servicios de selección de personal, lo que, a juicio de la recurrente, constituye una doble imposición, pues si los honorarios facturados a Bwin International Ltd se fijan "a principios del ejercicio atendiendo al presupuesto anual de gastos", ese importe ya tiene en consideración los gastos incurridos en cada ejercicio, de manera que si al importe de los honorarios (calculados ya sobre costes) se le adicionan ciertos costes, se está tomando el importe de estos últimos dos veces, repercutiéndose el IVA sobre esa cantidad dos veces, habiendo adicionado además la Inspección un margen del 5%, cuando dicho criterio no fue el acordado por las partes en el contrato.

Pues bien, establecida la sujeción al IVA de los servicios prestados por la entidad recurrente, la base imponible sobre la que tiene que hacerse la repercusión debe determinarse conforme al art. 78.Uno de la Ley 37/1992, que dispone:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo precedente del destinatario o de terceras personas".

La Inspección consideró que la contraprestación ha de incluir los gastos necesarios para la prestación de los servicios, en concreto los gastos de selección de personal (head-hunting fee), el consumo de la línea telefónica, atenciones a clientes y el alquiler de la oficina, además de los que el obligado tributario factura como servicios de marketing.

Por otra parte, dada la vinculación existente entre el obligado tributario y el destinatario de los servicios, resulta aplicable el art. 79.Cinco de la Ley del IVA, que dispone lo siguiente:

"Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

(...)

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

(...)

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

(...)

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

Así pues, para fijar el valor de mercado la norma transcrita exige incluir la totalidad de los costes que la prestación del servicio suponga al empresario.

La recurrente alega que esos costes se tuvieron en cuenta al establecer el importe de los honorarios facturados, pero lo cierto es que no ha justificado tales costes en el caso de los servicios prestados a Bwin International Ltd, habiéndose limitado a aportar esa relación en cuanto a la facturación expedida a la otra entidad gibraltareña, de modo que la decisión administrativa aquí cuestionada se ajusta a lo previsto en el art. 79.Cinco de la Ley del IVA.

Y en cuanto al margen del 5% sobre el coste de los servicios, en el acuerdo de liquidación (páginas 32 y 33) se justifica su aplicación en la propia actuación del obligado tributario al haber considerado en el contrato suscrito con Bwin.Party Marketing (Gibraltar) Limited que ese margen era de mercado para implementar los precios de transferencia en el Grupo, por cuyo motivo la Inspección aplicó ese mismo margen para valorar la base imponible por su valor normal de mercado en el caso de Bwin International Limited (entidad también vinculada), decisión que resulta conforme con el ordenamiento jurídico porque toma punto de partida un acto propio de la actora que puede ser utilizado como comparable al no haberse aportado prueba alguna de la que pueda inferirse, ni siquiera de modo indiciario, que la determinación de ese margen porcentual sea arbitraria o irrazonable.

En atención a la totalidad de las razones expuestas, procede confirmar en su integridad la resolución impugnada, con desestimación del presente recurso.

Noveno.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima por todos los conceptos la suma de 2.000 euros más el IVA si resultara procedente.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de julio de 2016, que estimó en parte la reclamación deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, tercer trimestre de 2008 al cuarto trimestre de 2011, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0793-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0793-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que certifico.

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