

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072514

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 16 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6477/2018

**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.** La sentencia de instancia considera en la medida en que los servicios de publicidad y los restantes servicios realizados por la entidad actora se dirigen al mercado español con la finalidad de captar clientes que participen en juegos on-line organizados por las sociedades residentes en Gibraltar de su grupo, esos servicios se utilizan en territorio español, añadiendo que 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 TAI, pues la realización de los aludidos servicios se limita al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en este único mercado.

En cambio, la sociedad recurrente considera que la Sala de instancia ha infringido el art. 69. Dos, c) y d), el art. 70. Dos Ley 37/1992 (Ley IVA) y el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), al confundir clamorosamente el lugar de prestación de los servicios con el de su explotación. Aplica erróneamente la regla de «utilización y explotación efectiva» -que la Directiva de IVA establece y la LIVA traspone en el art. 70. Dos-, a un supuesto en el que, por la propia naturaleza de los servicios analizados, resultaba incuestionable que, aunque se prestaban desde España, su difusión era internacional y, por consiguiente, no se utilizaban exclusivamente en el TAI. La Sala interpreta los citados preceptos conforme a un criterio territorialista, errando así en su conclusión.

A la vista de los términos en que se ha desarrollado el debate ante la Sala de instancia, la cuestión principal que plantea este recurso de casación, que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en dilucidar si están sujetos a IVA los servicios de consultoría de *marketing* y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el TAI cuya destinataria es una empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales. En particular, se trata de esclarecer si dichos servicios, en la medida en que son prestados por una empresa establecida en el TAI, deben también entenderse utilizados o explotados de forma efectiva en dicho territorio.

Teniendo en cuenta a actividad sobre el que gira la controversia, las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones; sin que deba descartarse una aplicación incorrecta del criterio interpretativo del TJUE por la Sala de instancia, ni tampoco la necesidad de dirigirse a este último a título prejudicial, dándose el interés casacional objetivo por la razón que contempla el art. 88.2.f) Ley 29/1998 (LJCA).

[Vid., STSJ de Madrid, de 17 de julio de 2018, recurso nº 898/2016 (NFJ072120), que se recurre en este auto].

**PRECEPTOS:**

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

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

Código Civil, art. 3.1.

**PONENTE:***Don José Antonio Montero Fernández.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 16/01/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6477/2018

Materia: IVA

Submateria: Hecho imponible

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 6477/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 16 de enero de 2019.

## HECHOS

### Primero.

- 1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la entidad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA,S.L. (en lo sucesivo "BIME"), presentó escrito preparando recurso de casación contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, de 17 de julio de 2018, recurso 898/2016, desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid ("TEARM") de fecha 28 de julio de 2016, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicio 2012.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, le achaca las siguientes infracciones, todas ellas alegadas en el proceso de instancia:

(i) El artículo 70. Dos en relación con el apartado c) y d) del 69. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA ("LIVA") en su redacción vigente a 2012 y el actual artículo 59.bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA ("Directiva de IVA").

(ii) La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ("TS") de fecha 6 de abril de 2016 (casación para la unificación de doctrina 3488/2014, ES:TS:2016:1460) así como la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 19 de febrero de 2008 (C-1/08, Athesia Druck; EU:C:2009:108) [en lo sucesivo "Sentencia Athesia"].

(iii) El artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] (BOE de 19 de diciembre) y el apartado 1 del artículo 3 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"] (BOE de 25 de julio).

3. Razona que las infracciones denunciadas, que fueron alegadas en el proceso, han sido relevantes y determinantes del fallo adoptado en la resolución recurrida.

3.1. En relación con el primer bloque de infracciones denunciadas ( artículos 70. Dos y 69. Dos LIVA, en sus redacciones vigentes en los ejercicios comprobados); y del actual artículo 59.bis de la Directiva de IVA ), porque aplica erróneamente la regla de "utilización y explotación efectivas" que la citada Directiva establece. Considera que la "Sala de instancia, si bien en un primer momento parece identificar adecuadamente el objeto de la controversia cuando en el FD Quinto afirma que "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" y muestra ser conocedora de los preceptos que fijan el contenido del análisis que debe realizarse, yerra sin embargo en su aplicación y concluye la sujeción al IVA de tales servicios sobre la base de un criterio de territorialidad basado en el lugar de localización del prestador contrario a la norma de la "utilización y explotación efectivas" del artículo 70.Dos, que conduce a la Sala de instancia a inferir de la prestación de servicios en España su utilización en el mismo territorio y a confundir así clamorosamente el lugar de prestación de los servicios con el de su explotación. Concretamente, el error de la Sala estriba en que los elementos que analiza en su incorrecta aplicación del artículo 70. Dos de la LIVA infringido, supuestamente con la intención de establecer el territorio en el que se realizó la utilización y explotación efectivas de los servicios por sus receptoras, son relevantes para valorar dónde se prestaron, pero no dónde se utilizaron, por lo que el citado artículo está correctamente invocado, pero se interpreta y se aplica erróneamente, conduciendo a una conclusión desacertada y contraria a Derecho" (sic).

3.2. En el mismo sentido, la infracción de la Sentencia del TS, de 6 de abril de 2016, y de la Sentencia Athesia han sido relevantes y determinantes por cuanto la sala de instancia justifica en ellas el sentido de su fallo.

3.3. La infracción de los artículos 12.1 LGT y del apartado 1 del artículo 3 CC ha incidido también directamente en el sentido del fallo porque la Sala de instancia concluye que los servicios prestados por la Sociedad han sido utilizados en el territorio de aplicación del impuesto ("TAI") "sobre la base de una interpretación del artículo 70.Dos LIVA que no es acorde con el contexto social actual ni con el alcance global de los medios digitales utilizados

hoy en día para las comunicaciones y la prestación de servicios y, por consiguiente, no ajusta su aplicación a la realidad social de nuestro tiempo como resulta preceptivo" (sic).

4. Manifiesta que las normas supuestamente infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. El recurrente entiende que en su recurso de casación concurre la presunción de interés casacional de la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"] así como las circunstancias previstas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 LJCA; lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

5.1. No consta que exista jurisprudencia [ artículo 88. 3.a) LJCA ] sobre la concreta cuestión de si el análisis de las circunstancias que determinan el lugar desde el que se prestan unos servicios permite también establecer el lugar en el que se utilizan o explotan los mismos por parte de sus receptores a efectos de la aplicación del artículo 70. Dos LIVA, con el fin de concluir sobre la sujeción al IVA de tales servicios. Se trata de discernir si es válido aplicar el citado precepto sobre la base de un razonamiento de carácter exclusivamente territorial según el cual del hecho de que una empresa española, con sede y empleados en España, desarrolla su actividad en España, puede inferirse que los servicios que presta se han de utilizar o explotar necesariamente sólo en España (prescindiendo de las operaciones realizadas por los receptores de los mismos fuera del territorio español el que se utilizan los citados servicios).

Advierte que la Sentencia del TS, de 6 de abril de 2016, invocada por la sala de instancia, no se refiere a la específica cuestión aquí debatida y que enjuicia un supuesto en el que la propia naturaleza de los servicios determinó que, como expresamente se señala en su FD 4º "sólo y exclusivamente podía prestarse en el territorio de aplicación del servicio, en España".

5.2. Valora y justifica debidamente que la doctrina sentada por la sala de instancia resulta gravemente dañosa para los intereses generales ( artículo 88.2.b) LJCA ) y ello por cuanto los servicios a los que, potencialmente, les puede resultar de aplicación la norma de localización relativa a la "utilización o explotación efectiva" prevista en el artículo 70. Dos LIVA abarcan una amplísima variedad de tipologías de servicios, de manera que lo que formalmente se configura en la norma como una excepción, se aplica a una gran generalidad de servicios cuando se da la circunstancia de que los mismos se entienden utilizados o explotados de manera efectiva en el TAI.

5.3. Añade que todas las cuestiones debatidas afectan a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso ( artículo 88.2.c) LJCA ). La cuestión con interés casacional objetivo trasciende el interés subjetivo de BIME teniendo en cuenta la creciente expansión e importancia de la llamada "economía digital". Explica que dicha economía ha supuesto una transformación global de la propia configuración de las actividades económicas, dando lugar a nuevos modelos de negocio que rompen los paradigmas empresariales clásicos, en particular, en cuanto a la posibilidad de llevar a cabo una actividad empresarial de manera transfronteriza y a distancia. Ello tiene, a su vez, un impacto enorme en el ámbito de la tributación indirecta por cuanto los tradicionales puntos de conexión se ven alterados y difuminados, siendo necesaria la adopción de nuevos criterios e interpretaciones de la normativa tributaria para su aplicación a una nueva realidad. Es por ello que, en circunstancias como la presente, se precisa la intervención del TS para establecer un criterio homogéneo acerca de qué circunstancias deben analizarse para determinar dónde debe entenderse utilizado un servicio, adaptando las normas clásicas de localización basadas en criterios de territorialidad a una nueva realidad económica.

5.4. Finalmente considera que el recurso de casación que se prepara reviste asimismo interés casacional objetivo, al concurrir en el mismo el supuesto contemplado en el artículo 88.2.f) LJCA, toda vez que el fallo de la sentencia impugnada y la fundamentación jurídica en que se basa, sientan una doctrina que aplica erróneamente la jurisprudencia del TJUE y da lugar a un supuesto en el que aún es exigible la intervención de éste a título prejudicial. Advierte que la Sentencia Athesia, del año 2008, en la que la Sala de instancia sustenta su fallo, resuelve un supuesto en el que, a diferencia del presente caso litigioso, no se discutía cuál era el lugar en el que se utilizaban los servicios. Por ello, considera que las conclusiones alcanzadas en ella no son aplicables a la Sociedad recurrente. Asimismo, se han visto superadas por la nueva realidad de la economía digital, así como por los trabajos de la Comisión Europea y del Comité del IVA (la recurrente se refiere a "las Directrices resultado de la reunión nº 89 del Comité de IVA en fecha 30 de septiembre de 2009, publicadas por la Comisión Europea" y a un Papel de Trabajo núm. 781 de 27 de enero de 2014). Concluye, en fin, que existiendo dudas sobre la aplicabilidad de la Sentencia

Athesia al presente caso y resultando preciso para resolver este litigio, con efectos para muchos otros, establecer la forma concreta en que hoy en día debe determinarse el lugar de utilización y explotación de los servicios a efectos de IVA y la posibilidad de dar entrada a una aplicación parcial, es preciso que el TJUE se pronuncie al respecto a título prejudicial.

### **Segundo.**

- La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de octubre de 2018, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA , tanto la parte recurrente como la Administración General del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89, apartado 1, LJCA ), la sentencia contra la que se dirige el presente recurso es susceptible de casación ( artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA ) y BIME se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89, apartado 1, LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, las cuales fueron oportunamente alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia. [ artículo 88.3.a) LJCA ]. El escrito justifica, así, la necesidad de un pronunciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ]. Entiende, asimismo, que la doctrina del tribunal resulta gravemente dañosa para los intereses generales ( artículo 88.2.b) LJCA ) y afecta a la tributación de un gran número de contribuyentes [ artículo 88.2.c) LJCA ].

### **Segundo.**

-1. Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso tienen que ver, esencialmente, con la interpretación de los artículos 69 LIVA (apartado Uno.1º) y 70. Dos LIVA , así como su adecuación con el artículo 59.bis de la Directiva de IVA .

2. Dilucidando el significado de dichos preceptos, la sala de instancia considera aplicables la Sentencia Athesia y la Sentencia del TS de 6 de abril de 2016 . Tras reproducir los considerandos 19 a 33 de la primera y el FD 4º de la segunda, interpreta que, de acuerdo con tales sentencias y en base a los hechos que han quedado probados en la liquidación, en la medida en que los servicios de publicidad y los restantes servicios realizados por la entidad actora se dirigen al mercado español 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 (FD 6º). Añade, además, que 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 TAI, pues la realización de los aludidos servicios se limita al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en este único mercado (FD 6º).

3. El recurrente considera, sin embargo, que la sala de instancia ha infringido el artículo 69. Dos, c ) y d), el artículo 70. Dos LIVA y el artículo 59 bis de la Directiva de IVA , al confundir clamorosamente el lugar de prestación de los servicios con el de su explotación. Aplica erróneamente la regla de "utilización y explotación efectiva" - que la Directiva de IVA establece y la LIVA traspone en el artículo 70. Dos-, a un supuesto en el que, por la propia naturaleza de los servicios analizados, resultaba incuestionable que, aunque se prestaban desde España, su difusión era internacional y, por consiguiente, no se utilizaban exclusivamente en el TAI. La sala interpreta los citados preceptos conforme a un criterio territorialista, errando así en su conclusión. Dicho criterio, a juicio de la recurrente, resulta anacrónico y fuera de lugar en una realidad como la actual, en la que la vocación de difusión global de los medios digitales a través de los cuales se canalizan hoy en día los servicios hace extensivo su alcance a destinatarios de todo el mundo con independencia del lugar desde donde se presten. En consecuencia, la sala obvia la obligación exigible en virtud del artículo 12.1 LGT y del artículo 3 CC .

#### **Tercero.**

1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la misma cuestión jurídica que el recurso de casación 6274/2018, también admitido a trámite, y particularmente, la cuestión principal que se plantea, y que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en dilucidar si están sujetos a IVA los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el TAI cuya destinataria es una empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales. En particular, se trata de esclarecer si dichos servicios, en la medida en que son prestados por una empresa establecida en el TAI, deben también entenderse utilizados o explotados de forma efectiva en dicho territorio.

2. El interés casacional objetivo antes señalado se ve acrecentado toda vez que en la resolución impugnada se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]. En el mismo sentido, con motivo de la actividad sobre el que gira la controversia, las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ]; sin que deba descartarse una aplicación incorrecta del criterio interpretativo del TJUE por la Sala de instancia, ni tampoco la necesidad de dirigirse a este último a título prejudicial, dándose el interés casacional objetivo por la razón que contempla el artículo 88.2.f) LJCA .

3. La concurrencia de interés casacional objetivo por las razones expuestas hace innecesario determinar si concurren las otras alegadas por la recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

4. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación, son el artículo 70. Dos LIVA con el apartado c) y d) del 69. Dos LIVA , en su redacción aplicable a 2012 y el artículo 59.bis de la Directiva de IVA .

#### **Cuarto.**

- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, el relatado en el apartado 1 del anterior razonamiento jurídico.

#### **Quinto.**

- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Sexto.**

- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

## LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/6477/2018, interpuesto por la representación procesal de BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L. contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 17 de julio de 2018, recurso 898/2016 .

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en dilucidar si están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto cuya destinataria es una empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales. En particular, se trata de esclarecer si dichos servicios, en la medida en que son prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto, deben también entenderse utilizados o explotados de forma efectiva en dicho territorio.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 70. Dos en relación con los apartados c) y d) del 69. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ; y el artículo 59.bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde  
 Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez  
 Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

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.