

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

Referencia: NFJ075742

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1782/2019, de 16 de diciembre 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. Determinación del lugar de la prestación de los servicios de publicidad, consultoría y marketing de una empresa española en favor de una empresa gibraltareña de juego on-line atendiendo al criterio de la "utilización o explotación efectivas".** La sentencia de instancia considera que los 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 se utilizan en territorio español, y el invocado carácter global de la actividad de juego on-line que realizan las sociedades destinatarias no supone que tales servicios se utilicen o exploten fuera del TAI, pues la realización de los aludidos servicios se limita al mercado español. El criterio que aplica dicha sentencia no es el del territorio en el que desarrolla su actividad la empresa recurrente sino el de utilización o consumo de dichos servicios por la receptora de los mismos, pues por mucho que dichos servicios se encuentren vinculados a la actividad principal del juego de la destinataria o receptora, es evidente que se trata de actividades diferentes. La parte recurrente pretende la aplicación parcial de la regla de «utilización o explotación efectivas», y postula un "criterio de reparto basado en la proporción de ingresos anuales obtenidos de jugadores residentes en España por la destinataria en relación con sus ingresos anuales totales a partir de los datos obrantes al respecto en las Cuentas Anuales". La recurrente considera que los servicios por ella prestados y vinculados con los patrocinios deportivos globales del grupo tienen por objeto el fortalecimiento de la marca a nivel internacional e, indirectamente, promover sus servicios entre potenciales jugadores en cualquier parte del mundo. Sin embargo, el impacto global de los patrocinios concertados no supone que dichos servicios prestados se utilicen o exploten fuera del territorio de aplicación del impuesto. No resulta posible la aplicación parcial de la regla de la «utilización y explotación efectivas», pues dicha posibilidad no se reconoce explícitamente por la Directiva del IVA y del soporte fáctico no se desprende base alguna para su aplicación, pues la realización de los aludidos servicios se limitaba al mercado español. Resulta improcedente atribuir a nuestro país un porcentaje de los ingresos como pretende la recurrente, ya que elude el eventual soporte normativo que permitiera atender exclusivamente a los ingresos o ganancias, y mucho más improcedente aún, si se pretende aplicar respecto de la totalidad de los ingresos generados por la sociedad gibraltareña cabecera del grupo. El Tribunal fija como criterio interpretativo que se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra 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, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera y desestima el recurso [Vid., ATS, de 16 de enero de 2019, recurso nº 6477/2018 (NFJ072514) que admite el recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Madrid, de 17 de julio de 2018, recurso nº 898/2016 (NFJ072120) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 44, 45, 56, 59 y 59 bis.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 93.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

### **TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.782/2019

Fecha de sentencia: 16/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6477/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 03/12/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6477/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1782/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 16 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6477/2018, interpuesto por la sociedad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de doña Carmen Profitós Monasterio, contra la sentencia nº 348/2018, de 17 de julio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, "TSJM"), en el procedimiento ordinario nº 898/2016, en asunto relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicio 2012.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia nº 348/2018, de 17 de julio, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que desestimó el recurso nº 898/2016, interpuesto por la representación procesal de Bwin Interactive Marketing España, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid ("TEARM"), de 28 de julio de 2016, desestimatoria de la reclamación nº 28/06258/2015, deducida contra liquidación relativa a IVA, ejercicio 2012, importe de 35.863,82 euros.

#### Segundo.

Síntesis de los antecedentes administrativos.

De la sentencia 348/2018, de 17 de julio se infiere que Bwin Interactive Marketing España, S.L. (parte recurrente) es una sociedad residente en España, indirectamente participada al 100% por Bwin.party Digital Entertainment Plc, entidad ésta que encabeza un grupo de sociedades que opera a nivel mundial en la actividad

del juego online, que 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.

La actividad de Bwin Interactive Marketing España, S.L consiste en la prestación de servicios de consultoría y asesoría en marketing en relación con los patrocinios internacionales que el referido grupo ha suscrito.

Específicamente, Bwin Interactive Marketing España, S.L prestó para el mercado español servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría, así como otros servicios de apoyo a la sociedad BWIN PARTY MARKETING (Gibraltar) LIMITED y a ELECTRAWORDKS ESPAÑA PLC, entidad domiciliada en la Unión Europea (Malta), después, en virtud de los contratos de prestación de servicios fechados el 31/03/11 y 13/06/12.

La controversia se suscita respecto de los servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría prestados por Bwin Interactive Marketing España, S.L a la entidad de su grupo Bwin.party Marketing (Gibraltar) Ltd. hasta el 5 de junio de 2012, que los refacturaba a la sociedad gibraltareña Electraworks Ltd, destinataria de los servicios como titular del negocio operativo en el periodo objeto de controversia. En particular, si dichos servicios se encontraban sujetos a IVA en España en virtud de la regla de la "utilización o explotación efectivas" prevista en el artículo 70. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "Ley del IVA") y en el artículo 59. bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA (en adelante, "Directiva IVA").

La regularización practicada se basaba en lo siguiente:(i) los servicios prestados por Bwin Interactive Marketing España, S.L a la sociedad gibraltareña son prestaciones de servicios definidas en el artículo 11 de la Ley del IVA; (ii) resultan aplicables los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, a efectos de localizar correctamente el hecho imponible; (iii) los destinatarios de los servicios prestados por el obligado tributario son empresarios y no están establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla; y (iv) la utilización o explotación del servicio de asesoramiento se realiza en el territorio de aplicación el impuesto ( artículo 70.2 de la Ley del IVA).

Tras la incoación del acta, el obligado tributario formuló alegaciones manifestando, en síntesis, su disconformidad con la regularización del IVA devengado en los servicios prestados por el obligado tributario a la entidad BWIN PARTY MARKETING (GIBRALTAR) LTD, ya que en su opinión, no existen fundamentos para considerar que los servicios sean utilizados o explotados de manera efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, y que por ello no deben estar sujetos al IVA en España.

Manifiesta que actúa como mera entidad consultora que asesora a las prestatarias de los servicios en cuestiones relativas a las estrategias y actuaciones que deben llevar a cabo en el área del marketing, pero sin prestar por si misma servicios de marketing o publicidad; lo que es evidente al no ser una agencia de marketing o publicitaria ni consistir sus servicios en la difusión de mensaje comercial alguno. Concluye señalando que los servicios prestados tienen un marcado acento internacional y están dirigidos a la potenciación de la marca del grupo a nivel global, por lo que los mismos no pueden entenderse explotados o utilizados de manera efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, y por lo tanto, bajo ningún concepto pueden localizarse en España a los efectos de su sujeción al IVA español.

El acuerdo de liquidación de 13 de febrero de 2014 puso fin a las actuaciones de comprobación e investigación seguidas con relación al IVA correspondiente al ejercicio 2012, acuerdo confirmado por la citada resolución del TEARM de 28 de julio de 2016.

### Tercero.

La argumentación de la sentencia de instancia.

Como se ha indicado, la STSJM nº 348/2018, de 17 de julio, desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Bwin Interactive Marketing España, S.L.

Tras indicar que el debate se centra en determinar si los servicios prestados por Bwin Party Marketing (Gibraltar) Limited están sujeto o no al IVA -para lo cual entiende preciso determinar el lugar de realización del hecho imponible- la sentencia de instancia considera que el análisis de la cuestión debe llevarse a cabo a partir de los artículos 4, 5, 11, 69, 70 de la Ley del IVA.

A estos efectos, analiza la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, que interpretó el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el contexto de una situación en que el proveedor de los servicios estaba establecido en un Estado miembro,

mientras que el destinatario de la prestación, lo estaba en un tercer Estado aunque con un representante fiscal en dicho Estado miembro, pronunciamiento que consideró que el lugar de la prestación se fija, en principio, en el domicilio del destinatario, sin embargo, los Estados miembros pueden exceptuar dicho principio, fijando el lugar de la prestación de servicios de que se trate en el interior del Estado miembro, 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.

Asimismo, apunta que esa 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 se refiere a la excepción a la regla general sobre localización por la prestación de servicios de telecomunicaciones del art. 70. dos de la Ley del IVA redacción Ley 53/2002.

#### Cuarto.

Tramitación del recurso de casación, interés casacional y síntesis de la posición de las partes.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la sociedad Bwin Interactive Marketing España, S.L., mediante escrito de fecha 28 de septiembre de 2018 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia nº 348/2018, de 17 de julio.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJM, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de octubre de 2018, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso y determinación del interés casacional del presente recurso. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 16 de enero de 2019, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"[...] 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. "

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).

La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la sociedad Bwin Interactive Marketing España, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 20 de marzo de 2019, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito imputa a la sentencia impugnada las siguientes infracciones normativas: (i) infracción del artículo 70. Dos en relación con los apartados c) y d) del 69. Dos de la Ley del IVA, en su redacción vigente en el ejercicio 2012 (ii) así como del artículo 59 bis de la Directiva IVA, que regulan la regla de "utilización y explotación efectiva".

Expone que la referida infracción se ha producido por las razones siguientes:

1) Los requisitos de aplicación de la regla de "utilización o explotación efectivas" regulada en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA y el 59 bis Directiva IVA, a los efectos de determinar la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios. Para la parte recurrente no son cuestiones controvertidas la naturaleza de empresario de la sociedad receptora de los servicios prestados por la Sociedad, ni que la misma se encontrara establecida en Gibraltar, y entiende que los referidos servicios deberían entenderse localizados fuera de España, no estando por tanto sujetos a IVA.

2) La aplicación incorrecta por la Sala de instancia de la "regla de utilización o explotación efectivas" sobre la base de unas circunstancias que son irrelevantes para determinar el lugar de utilización. Considera que la sentencia realiza una aplicación incorrecta del artículo 59 bis Directiva IVA y del 70.Dos de la Ley del IVA a la hora de determinar el lugar de utilización o explotación de los servicios prestados por la Sociedad, porque denota una concepción territorialista según la cual, si determinados servicios se prestan desde España, los mismos deben necesariamente entenderse utilizados o explotados de manera efectiva exclusivamente en España, confundiendo así, el preceptivo análisis del lugar en el que la destinataria llevó a cabo la utilización de los servicios, con la determinación, irrelevante a estos efectos, del lugar desde donde la prestadora de los servicios (en este caso la sociedad) desarrolla su actividad.

3) La incorrecta invocación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Athesia Druck y de la sentencia de la Sala Tercera del TS de 6 de abril de 2016 pues -aduce- en dichos pronunciamientos judiciales no se cuestionaba dónde se utilizaban efectivamente los servicios sino una cuestión previa, que era dilucidar quién debería considerarse el destinatario de los mismos para determinar su lugar de explotación, por lo que no resultan de aplicación para resolver la controversia que aquí se dirime.

4) La sentencia realiza un análisis incorrecto de la "regla de utilización o explotación efectivas" al obviar el vínculo necesario entre los servicios prestados y la actividad de la destinataria para determinar el lugar de su utilización.

5) Una correcta interpretación de los artículos 70.Dos de la Ley del IVA y 59 bis Directiva conforme a lo expuesto en el punto anterior supondría, en el caso enjuiciado, la aplicación parcial de la "regla de utilización o explotación efectivas", y no determinar la localización de los servicios exclusivamente en España.

6) Pertinencia de que se plantee una cuestión prejudicial al TJUE, a la vista del error en la aplicación del artículo 59 bis Directiva IVA en el que incurre la sentencia, la inaplicabilidad de la sentencia Athesia a la hora de determinar el correcto análisis que debe hacerse para entender cuándo un servicio se utiliza o explota de manera efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, la inexistencia de ningún precedente del TJUE que resuelva la cuestión que aquí se dirime y teniendo en cuenta que la "regla de utilización o explotación efectivas" "debe ser vista como un concepto comunitario" que, por tanto, debe ser interpretado uniformemente y "en consonancia con los principios generales, en particular el principio de neutralidad y proporcionalidad", tal y como lo ha puesto de manifiesto la Comisión Europea, confirmando que "existe la necesidad de especificar los elementos en base a los cuales los servicios pueden ser considerados utilizados o disfrutados en la Comunidad".

Solicita de esta Sala que "declarando la sentencia recurrida no ajustada a Derecho, disponga lo necesario para dictar sentencia anulando la del Tribunal de instancia y estimando íntegramente las pretensiones deducidas por esta representación..."; y que "si lo considera oportuno, proceda a plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que se han señalado o cualesquiera otras que estime convenientes."

4.- Oposición del Abogado del Estado al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación).

El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición al recurso de casación el 23 de mayo de 2019, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que:

1) Sobre los requisitos de aplicación de la regla de "utilización o explotación efectiva", comparte el análisis del recurrente, específicamente, la constatación de que el motivo de la controversia se centra en determinar dónde debe localizarse el lugar de utilización o explotación efectivas de los servicios prestados por las entidades concernidas.

2) La aplicación de la regla de utilización y aplicación efectivas considera que está directamente vinculada con los hechos constatados en el expediente y con la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, cuestiones excluidas con carácter general del recurso de casación ( art. 87 bis LJCA), siendo además inatacable la valoración de la prueba efectuada por la Sala a quo salvo en supuestos excepcionales que ni siquiera han sido invocados por el recurrente.

Expresa, además, que ni el hecho de que se valore la existencia de una organización de medios humanos y materiales en España, ni el examen de las facturas recibidas por el recurrente en España revelan una concepción "territorialista" sobre la regla de utilización o explotación efectivas, ya que no se atiende a que los servicios se prestaran desde España sino a qué concreta actividad sirven.

3) Sobre la incorrecta invocación de las sentencias del TJUE de 19-2-2009, Athesia Truck y del Tribunal Supremo de 6-4-2016, rcud 3488/2014, considera que estas sentencias contienen referencias interpretativas aunque no contemplan un supuesto idéntico. En particular, en dichas sentencias se pone de manifiesto que la finalidad de la regla controvertida no es otra que impedir un supuesto de no imposición, que es la finalidad que literalmente se menciona en el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/UE. Si el servicio que se presta por una sociedad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una sociedad no establecida en dicho territorio se utiliza finalmente en el territorio de residencia de la primera sociedad, resulta que la segunda sociedad ha actuado respecto de ellos como mera intermediaria generando un efecto de no imposición que puede corregirse aplicando la regla controvertida.

4) Sobre el vínculo entre los servicios prestados y la actividad de las destinatarias, considera que el Tribunal a quo no desconoce que las entidades residentes en Gibraltar desarrollen una actividad global de juego on line, ni la posibilidad de que los servicios prestados por la recurrente puedan tener una repercusión global, más allá del territorio español, lo que pasa es que, llega a la conclusión de que los servicios facturados por esta última tienen una incidencia directa y única en el mercado español promocionando el juego en este último mercado.

5) Sobre la aplicación parcial de la regla de utilización o explotación efectivas, considera que la Sala no excluye en el plano jurídico la aplicación parcial de la regla sino que niega la posibilidad de aplicarla en el presente caso pues la realización de los servicios quedan limitados "al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en ese único mercado", debiendo distinguirse entre la creación de una marca que opera en muchos países y "la actividad desplegada por una sociedad del grupo (la actora) para el conocimiento de esa marca en España".

6) Sobre la solicitud de planteamiento de cuestión prejudicial, considera que la aplicación de la regla de la utilización o explotación exclusiva no plantea dudas jurídicas que requieran una intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El concepto y su finalidad son suficientemente claros y el problema radica en determinar, para el caso concreto, si los servicios se han prestado realmente en España o no, cuestión que en la práctica queda deferida a la decisión del Tribunal nacional que ha de resolver.

En conclusión considera que la aplicación de la regla de utilización y explotación efectivas no deriva del hecho de que los servicios se hayan prestado por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto sino que lo trascendente es que los servicios facturados a una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto van a ser utilizados o explotados en el territorio de aplicación del impuesto, lo que debe determinarse en cada caso a la vista de las circunstancias concurrentes.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública mediante providencia de fecha 4 de junio de 2019 y quedó el recurso pendiente de señalamiento para la celebración de la misma.

Por providencia de fecha 10 de julio de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y señaló para vista pública de este recurso el día 3 de diciembre de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

La controversia jurídica.

Los antecedentes de hecho decantan con claridad el tema central de este recurso, que consiste en determinar si los servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría prestados hasta el 5 de junio de 2012 por la recurrente Bwin Interactive Marketing España, S.L a la entidad Bwin.party Marketing Ltd., entidad residente en Gibraltar, conforman o no el hecho imponible del IVA.

Parece pacífico entre las partes litigantes que la clase o tipología de los servicios propiamente considerados revelan sin dificultad el hecho imponible del IVA -afirma el escrito de interposición que no existe controversia sobre los servicios de consultoría previstos en el artículo 69. Dos, letra d) Ley del IVA-. Tampoco se suscitan dudas respecto a la condición de empresario o profesional de la entidad destinataria de los servicios.

La especialidad del asunto se perfila desde otra perspectiva, la que ofrece el ámbito espacial o territorial, que es, precisamente, el que determinará o no la aplicación de la normativa del IVA, dada la circunstancia de que tanto la inmediata receptora de los servicios, Bwin.party Marketing (Gibraltar) Ltd, como la sociedad Electraworks

Ltd -destinataria última de los servicios- se encontraban, ambas, domiciliadas en Gibraltar, por lo tanto, fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuestión que la misma recurrente llega a explicitar al apuntar que "el motivo de la controversia se centra [...] en dónde debe localizarse el lugar de utilización o explotación efectivas de los servicios prestados".

Ante tal circunstancia, adquiere protagonismo la regla de la "utilización o explotación efectivas" prevista en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA y en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, concepto jurídico que encierra una verdadera norma de conflicto en el sentido de que, en supuestos como el presente, su adecuada comprensión permitirá ubicar el lugar de la prestación de servicios y, por ende, determinar si los servicios se encontraban o no sujetos a IVA.

Por tanto, en el contexto que dibuja el interés casacional apreciado, procederá revisar, en primer término, el sentido que la Sala de instancia atribuye al criterio de la "utilización o explotación efectivas" y, en segundo lugar, dilucidar si puede estimarse ajustada a derecho la aplicación que ha realizado de la expresada regla de conexión territorial en el caso concreto.

## Segundo.

El marco normativo.

### 1.- Derecho de la Unión Europea

La Directiva IVA alertaba ya -en su considerando 17- sobre que la determinación del lugar de los hechos imponibles puede provocar conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial, en las prestaciones de servicios y que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica, conviene, no obstante, "que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación".

Sin embargo, esa -aparentemente sencilla- regla no resolvía ciertos problemas que perturbaban el correcto funcionamiento del mercado interior, lo que determinó que, poco más de un año después, se acometiera una reforma de la Directiva IVA en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, a través de la Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero de 2008, en la que cristaliza como regla que "en todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo" (considerando 3) aclarando que en la prestación de servicios a sujetos pasivos, habrá que atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor (considerando 4) sin perjuicio de que "en algunos casos [...] las normas generales no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones", que deben partir, "en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo."

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2010, en lo que concierne a las prestaciones de servicios cuyo lugar se rige por los artículos 44, 45, 56 y 59 (precepto este último que alude, entre otros, a servicios de publicidad, de asesoramiento, tratamiento de datos o suministro de información) y con el fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, la Directiva IVA otorgó a los Estados miembros en su artículo 59 bis la posibilidad de considerar:

a) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad.

b) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

### 2.- Derecho español

La ley del IVA materializa en el apartado Dos del artículo 70, la posibilidad arbitrada por la letra b) del artículo 59 bis de la Directiva IVA, esto es, entender prestados en el territorio de aplicación del impuesto una serie de servicios -enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la propia ley del IVA, entre los que, entre otros, se encuentran los servicios de publicidad, asesoramiento, auditoría, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares- que, si bien de acuerdo con las reglas de localización que le resulte aplicables no se entenderían realizados dentro de la Unión, su utilización o explotación efectivas tiene lugar en dicho territorio.

"Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

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

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

(...)

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

(...)

c) Los de publicidad.

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

(...)

"Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

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

(...)

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

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

### Tercero.

La utilización o explotación efectivas, entendidas como uso o consumo de los servicios: improcedencia de plantear cuestión prejudicial.

En la medida que las reglas relativas al lugar de la prestación constituyen normas de conflicto que determinan el sitio donde han de gravarse las prestaciones de servicios, los distintos conceptos utilizados en las disposiciones normativas deben ser objeto de interpretación uniforme en toda la Unión, como se infiere, entre otras, de las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92), apartado 14; de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C-73/92), apartado 12; y de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding ( C-242/08), apartado 32.

Para la determinación de la conexión fiscal de las prestaciones de servicios habrá que tener en cuenta el objetivo de evitar los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición así como, por otra parte, a la no imposición de las rentas ( sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, apartado 20; y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, apartado 24).

En este contexto, y a los efectos del presente recurso de casación, resulta fundamental la sentencia de 19 febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08 que, dando respuesta a una cuestión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione, considera que una prestación consistente en servicios de publicidad por un proveedor establecido en la Unión, en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en el territorio de aplicación del impuesto, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), -de la entonces vigente Sexta Directiva-, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata.

Pues bien, para la sentencia Athesia Druck 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 dado 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 (apartado 29) sin perjuicio de que los destinatarios de dichas prestaciones pueden estar en cualquier lugar del mundo (apartado 30).

Resulta pues, evidente, que la evolución normativa y jurisprudencial abandona los criterios de territorialidad que atendían al lugar en el que se presta el servicio y no a aquél en el que se utiliza o explota, resultando, en consecuencia, innecesario interpelar al Tribunal de Justicia en el sentido que pretende la parte recurrente.

Por otro lado, manifiesta es también la necesidad de relacionar la prestación de servicios, en sí misma considerada, con las operaciones o actividad económica de quien recibe dichos servicios en la medida que, conforme se viene expresando, las tradicionales reglas de imputación del lugar de prestación de servicios basadas en criterios de localización -en otras palabras, fundamentadas en el origen o en el destino del servicio prestado-, han dejado paso a otros criterios, que determinan el gravamen desde la perspectiva del lugar en el que se realiza el uso o consumo, como muestra el artículo 59 bis de la Directiva IVA y, confirman, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C-37/08, apartado 39; y de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, apartado 25, cuando expresan que "la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios a los efectos del IVA exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios."

Consecuentemente, la evidencia del vínculo económico y funcional entre los servicios prestados y las operaciones desarrolladas por la entidad que los recibe determina también la improcedencia de una cuestión prejudicial al respecto.

Finalmente, la recurrente postula el reconocimiento de la aplicación parcial de la "regla de utilización o explotación efectivas", a través del planteamiento de una cuestión prejudicial; sin embargo, ni la normativa descrita ni la jurisprudencia contemplan como posibilidad tal efectividad parcial como, por otra parte, señalaron coincidentemente las partes litigantes en la vista. No obstante, aunque esta cuestión se analizará con posterioridad, cabe adelantar ahora la improcedencia de abrir el incidente prejudicial dado que, como veremos, el planteamiento desplegado por la parte recurrente sobre esta cuestión conferiría carácter hipotético a la eventual remisión.

#### **Cuarto.**

La aplicación del criterio de la utilización o explotación efectivas por la sentencia de instancia.

Como se ha expresado en los antecedentes de hecho, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Madrid concluye, a partir de la sentencia Athesia Druck y de la sentencia de esta Sala de 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3488/2014, que los servicios de publicidad y los restantes servicios realizados por la entidad actora se dirijan al mercado español con la finalidad de captar clientes para participar en juegos on-line organizados por la sociedad residente en Gibraltar, de lo que infiere que "hay que considerar que esos servicios se utilizan en territorio español."

Antes de analizar los argumentos con los que la recurrente censura la sentencia de instancia, conviene advertir -en línea con lo mantenido por el Abogado del Estado-, que el recurso de casación no se erige, como regla, en mecanismo adecuado para revisar la realidad fáctica apreciada por la sentencia impugnada.

El soporte fáctico sobre el que subyace el interés casacional parte de los servicios prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto (la empresa recurrente) cuya destinataria es una empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar).

Por tanto, los elementos fácticos fueron valorados por la Sala a quo, por lo que, en consecuencia, su reexamen no puede tener cabida en el recurso de casación, sin que pueda modificarse, en consecuencia, el presupuesto fáctico sobre el que se asienta el interés casacional, modificación que, en el presente caso, tampoco resultaría posible, por la vía de integración de los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia (artículo 93.3 LJCA).

Ahora bien, distinto al terreno vedado de las apreciaciones fácticas es el de las calificaciones jurídicas pues, como advirtiera, entre otras, la STS de 30 de abril de 2015 (recurso nº 4054/2013) "una cosa son los hechos, y otra las consecuencias jurídicas que de ellos dimanar. La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos que constituyen la base del litigio no puede ser controvertida en casación salvo en circunstancias excepcionales que ha detallado la jurisprudencia; pero, en cambio, la pura valoración jurídica que esos hechos merecen, o lo que es lo mismo, la calificación jurídica de dichos hechos, o la determinación de las consecuencias jurídicas que de tales hechos fluyen, son cuestiones que precisamente por residenciarse en el terreno de los juicios de carácter jurídico resultan susceptibles de problematizarse en casación siempre y cuando se desenvuelvan en este específico ámbito de la discusión jurídica y no pretendan encubrir bajo el mismo una discusión puramente fáctica".

Precisamente, la valoración jurídica de los hechos cobra una especial relevancia en este caso y, a estos efectos, partiendo de las circunstancias que la Sala de instancia considera probadas, habrá que analizar (i) si dicha Sala enfoca el criterio de la utilización o explotación efectivas desde la óptica del uso o consumo y (ii) si es ajustada a derecho la aplicación específica de dicha regla o criterio en el caso que nos ocupa, en particular, con relación a la denominada "regla de la aplicación parcial" que sugiere el escrito de interposición.

(i) En opinión de la recurrente, la Sala de Madrid realiza una "aplicación territorialista e incorrecta", de la regla de la utilización o explotación efectivas pues, en vez de atender al lugar donde los referidos servicios eran efectivamente utilizados o explotados por la destinataria, se refieren al lugar de realización material de los mismos por parte del prestador, en este caso la sociedad recurrente, residente en España.

Ciertamente, algunos pasajes contenidos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia de instancia podrían dar lugar a esa impresión, en particular, cuando la Sala de instancia explica que "[...] 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 actora dispone de una oficina ubicada 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." Asimismo, en otro pasaje, la sentencia se refiere a que "la entidad actora ha declarado que en el ejercicio 2012 había cedido en arrendamiento un espacio de oficina a una agencia de publicidad."

Sin embargo, esa primera impresión se desvanece mediante la lectura completa de la sentencia, pues los jueces de instancia rechazan esa visión territorial, al atender de forma explícita al criterio de la utilización o explotación del servicio, concluyendo, precisamente, que "por tanto, los elementos de prueba incorporados a las actuaciones permiten afirmar que aunque la entidad destinataria de los servicios cuestionados está establecida 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."

Y son perceptibles con claridad los argumentos que llevan a la Sala de instancia a entender aplicable dicho criterio de conexión. Recordemos que tras analizar la sentencia Athesia Druck así como nuestra sentencia de fecha 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3488/2014, específicamente valora la circunstancia de que "una parte de las facturas recibidas por la recurrente se han expedido por la suscripción a revistas y periódicos editados y difundidos en territorio español, habiendo alegado el representante de la actora en el 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".

Por tanto, nos encontramos ante un supuesto de prestación de servicios, consistentes en la publicidad, similar a la que concurría en la sentencia Athesia Druck, circunstancia ésta que, incluso, enfatiza la sentencia impugnada rechazando las alegaciones de la recurrente formuló en la instancia relativas a que los servicios prestados no eran en realidad de publicidad: "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 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."

En consecuencia, sin perjuicio de que la sentencia Athesia Druck permite dilucidar quién debe considerarse destinatario de los servicios, lo cierto es que también clarifica y proporciona pautas interpretativas evidentes sobre cuál debe considerarse el lugar de utilización efectiva de los servicios de publicidad, que materializa en el lugar desde el que se difunden los mensajes publicitarios, sin perjuicio de que los destinatarios de dichas prestaciones pueden estar en cualquier lugar del mundo, criterio que resulta plenamente aplicable al caso que nos ocupa.

Por otro lado, la argumentación de la parte recurrente tiende a confundir la actividad del juego on-line desarrollada por la entidad gibraltareña con jugadores localizados en todo el mundo con los servicios de marketing, consultoría y publicidad prestados por ella, considerando que la posición de atender al lugar desde el que se presten los servicios resulta contraria a la vocación de difusión global de los medios digitales a través de los cuales se canalizan hoy en día los servicios, haciendo extensivo su alcance a destinatarios de todo el mundo.

Sin perjuicio de que, como ya hemos expresado, el criterio que aplica la sentencia de instancia no es el del territorio en el que desarrolla su actividad la empresa recurrente sino el de utilización o consumo de dichos servicios por la receptora de los mismos, signifíquese, además, que por mucho que dichos servicios se encuentren vinculados a la actividad principal del juego de la destinataria o receptora, es evidente que se trata, en definitiva, de actividades diferentes.

Exponente máximo de dicha confusión es la argumentación de la parte recurrente que, a los efectos de una aplicación parcial de la regla de "utilización o explotación efectivas", postula un "criterio de reparto basado en la proporción de ingresos anuales obtenidos de jugadores residentes en España por la destinataria en relación con sus ingresos anuales totales a partir de los datos obrantes al respecto en las Cuentas Anuales", alegato que será analizado a continuación.

(ii) Considera la recurrente que los servicios por ella prestado y vinculados con los patrocinios deportivos globales del grupo Bwin tienen por objeto el fortalecimiento de la marca a nivel internacional e, indirectamente, promover sus servicios entre potenciales jugadores en cualquier parte del mundo. Precisamente, -sigue afirmando- al llegar a potenciales clientes localizados en todo el mundo, debe entenderse que la utilización y disfrute de los servicios prestados no puede circunscribirse de ninguna manera exclusivamente, ni siquiera principalmente, al mercado español.

Cierto es, como pone de manifiesto la sentencia de instancia y así lo confirmó la recurrente en la vista, que el grupo Bwin no tiene sucursales filiales en todos y cada uno de los países en los que existen jugadores que utilizan las plataformas de juegos on-line; sin embargo, como matiza la sentencia impugnada, "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."

Pues bien, aunque compartimos con la Sala de Madrid que dicha circunstancia "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" lo cierto es que en determinados países, entre ellos, España, el grupo cuenta con sociedades -como la recurrente- y aunque, en abstracto, resulte posible admitir que las actividades que desarrolla en España permita reforzar la imagen internacional de marca del grupo, el pretendido efecto global de los servicios de consultoría y marketing por ella prestados se enfrenta, nuevamente, a la realidad fáctica que la sentencia considera probada, específicamente, cuando afirma que "el invocado carácter global de la actividad que realiza la sociedad destinataria 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."

Por lo demás, tiene razón la sentencia recurrida al afirmar que "a parte 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."

Finalmente, abordando ya la postulada aplicación parcial de la regla de la "utilización y explotación efectivas", debe significarse al respecto, primero, que dicha posibilidad no se reconoce explícitamente por la Directiva del IVA; segundo, que con independencia de lo anterior, no existe base para contemplar la aplicación parcial de dicha regla a partir del soporte fáctico que, conforme a lo expresado, ha quedado acreditado que se limitaba a "la realización de los aludidos servicios al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en ese único mercado" y, tercero, porque, en todo caso, el criterio que plantea la recurrente, consistente en entender "atribuible a nuestro país un porcentaje de los ingresos del 4%" (no obstante, en la vista, se refirió a un porcentaje del 7%) resulta improcedente pues, como decimos, elude el eventual soporte normativo que permitiera atender exclusivamente a los ingresos o ganancias, criterio que, además, estimamos todavía más improcedente en los términos en los que lo plantea el escrito de interposición, es decir, aplicándolo respecto de la totalidad de los ingresos generados por la sociedad gibraltareña cabecera del grupo. Esos datos, nótese, no se refieren a la ahora actora sino a la empresa vinculada a la que presta los servicios controvertidos, datos que, pese a no referirse a ella misma sino a la vinculada conoce con detalle, tal como se desprende de la documentación obrante en autos.

En efecto, quizás su argumento podría relacionarse en abstracto no con la totalidad de los ingresos de la sociedad gibraltareña sino con la efectividad de los servicios prestados por la recurrente, efectividad medida teniendo en consideración el porcentaje de jugadores captados en España como consecuencia de su actividad publicitaria, frente al porcentaje de jugadores captados a nivel global, también como consecuencia de esa misma actividad de publicidad y marketing desarrollada por la recurrente.

Pues bien, además de la dificultad que comportaría acreditar dichos porcentajes, quizás también bajo esa formulación el argumento resultaría inocuo a los efectos pretendidos. Sin embargo, ello no debe llevar a aceptar la aplicación parcial de la regla de la "utilización y explotación efectivas" en el sentido postulado por la recurrente, esto es, a partir de la regla de ingresos o ganancias obtenidos por la sociedad gibraltareña derivados de quienes participan en el juego desde España.

Además, la regla que postula la recurrente resulta fácilmente cuestionable a través del propio argumento por ella utilizado, es decir, demostrando la eventual existencia de participantes en el juego desde España que no hubiesen sido incentivados o captados por la actividad de la recurrente sino por la pretendida actividad global de fortalecimiento de la marca desarrollada por otras sociedades del grupo desde otros países.

En definitiva, la debilidad del argumento y la ausencia de acreditación de un porcentaje real que permita establecer una distinción a efectos de la aplicación parcial de la regla, convierten en hipotética cualquier cuestión prejudicial planteada sobre el particular, como ya ha sido adelantado anteriormente.

Por tanto, como apunta la sentencia de instancia, "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."

#### **Quinto.**

Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra 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, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera.

#### **Sexto.**

Decisión del recurso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, debe desestimarse el recurso de casación contra la sentencia del TSJM nº 348/2018, de 17 de julio, dictada en el procedimiento ordinario nº 898/2016.

## Séptimo.

Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el siguiente:

Declarar que se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra 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, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera.

2º) Desestimar el recurso de casación núm. 6477/2018, interpuesto por la sociedad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L, contra la sentencia del TSJM nº 348/2018, de 17 de julio, dictada en el procedimiento ordinario nº 898/2016.

3º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
 D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
 D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
 D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.