

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075746

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1817/2019, de 17 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6274/2018

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 6274/2018 (NFJ075745) que admite el recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Madrid, de 17 de julio de 2018, recurso nº 793/2016 (NFJ071688) 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 Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don ISAAC MERINO JARA
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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.817/2019

Fecha de sentencia: 17/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6274/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/12/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6274/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1817/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6274/2018 interpuesto por BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales, doña Silvia Vázquez Senín, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 17 de julio de 2018, dictada en el procedimiento ordinario núm. 793/2016, sobre solicitudes de rectificación de liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los períodos del tercer trimestre de 2008 al cuarto trimestre del 2011.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 17 de julio de 2018 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 793/2016, interpuesto por BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L. (BWIN en adelante) contra la resolución de 28 de julio de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, estimatoria parcial de la reclamación número 28/06259/2015, formuladas contra liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2008 y el cuarto trimestre del 2011, por un importe reclamado de 919.370,36 euros, como consecuencia de las actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación de carácter parcial realizadas por el servicio de Inspección sobre el IVA de los períodos señalados. La resolución del TEARM dejó sin efecto la liquidación realizada, dictándose acuerdo de ejecución de resolución administrativa, con fecha 28 de febrero de 2017, en el que se giraba nueva liquidación por importe total de 944.521,98 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 27 de julio de 2012, fue notificado a la mercantil el inicio de las actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación de carácter parcial sobre el IVA de los períodos anteriormente mencionados, finalizando en fecha 24 de julio de 2013 con la notificación del acuerdo de liquidación núm. A23 72202210 en el que se modificaba la regularización propuesta en el acta de disconformidad suscrita en el seno de las antedichas actuaciones, y se practicaba liquidación en la que se determinaba una deuda de 919.370,36 euros, intereses de demora incluidos, que fue ingresada en plazo.

b) BWIN interpuso reclamación económico administrativa contra el acuerdo de liquidación, con fecha 20 de agosto de 2013, y tras los trámites pertinentes, el TEARM dictó resolución el 28 de julio de 2016, estimando parcialmente la reclamación. En ejecución de esta resolución, se giró nueva liquidación por un importe de 944.521,87 euros, con fecha 27 de febrero de 2017.

c) En la resolución del TEAR, respecto a la controversia relativa al IVA devengado por la mercantil BIME a las entidades domiciliadas en Gibraltar, el Tribunal fundamenta (FD 6º y 7º): "este Tribunal ha de partir del artículo 69 de la Ley 37/1992 que bajo la rúbrica "Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales" señala (lo subrayado es nuestro);

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

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

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

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

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". (...)

Y el artículo 70 Dos de la Ley 37/1992 que dispone:

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

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

A nuestro juicio, no ha de resultar controvertido que nos encontramos con servicios del artículo 69 Dos; la Inspección de los Tributos, al contrario de lo que afirma la reclamante, nunca ha hablado de servicios de publicidad o de marketing, sino de servicios de consultoría de marketing y asesoramiento. Sentado este extremo, en virtud de lo dispuesto en las reglas generales del artículo 69 estos servicios no se entenderían localizados en el TAI, por cuanto que su destinatario es un empresario no establecido en La Comunidad sino en Gibraltar (las entidades BAW INTERNATIONAL LTD y BWIN.PARTY MARKETING (Gibraltar) LIMITED).

No obstante, lo que se ha de debatir es si entra en juego la cláusula de cierre del apartado Dos del artículo 70 cuya aplicación exige, entre otros requisitos, los siguientes:

1. Que la localización del servicio, conforme a las reglas previas, se entienda efectuada fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla (lo que se cumple en el presente, al entenderse realizado en Gibraltar conforme a las reglas generales).

2. Y que el servicio respectivo sea utilizado o explotado efectivamente en el TAI por parte del empresario que lo adquiere (en el presente, por BAW INTERNATIONAL LTD y BWIN.PARTY MARKETING (Gibraltar) LIMITED). Para la apreciar el cumplimiento de este segundo requisito ha de verificarse:

-Que las "operaciones" a las que sirven los servicios controvertidos se entiendan localizadas en el TAI.

-Y que haya una relación, directa o indirecta, entre los servicios controvertidos y las anteriores "operaciones".

Además, se ha de tener en cuenta que los servicios controvertidos pueden servir tanto a "operaciones" localizadas en el TAI como a otras tantas que no; en estos casos, se ha de realizar una aplicación parcial de la regla del artículo 70 Dos, en función del criterio de ponderación que más se ajuste realidad concreta del servicio analizado.

Séptimo.

- Pues bien, es en el cumplimiento de este segundo requisito donde se centra la controversia, pues la reclamante viene a afirmar que los servicios que presta se utilizan en el marco europeo y/o internacional de la actividad del juego on line. Por el contrario, la Inspección de los tributos considera que se utilizan en la actividad de juego on-line celebrada en España; y tal efecto, se remite a las licencias obtenidas por BAW INTERNATIONAL LTD y por ELECTRAWORKS LIMITED, señalando el obligado tributario a la Inspección respecto a este último caso que no existe ningún motivo para exigir "que la receptora de los servicios (BWIN.PARTY MARKETING (Gibraltar) LIMITED) deba ser la adjudicataria de las licencias (ELECTRAWORDS LIMITED)"; afirmación que comparte la inspección de los Tributos y también este Tribunal.

Llegados a este punto se habrían de extraer las siguientes conclusiones:

a) Que, en principio, y salvo prueba en contrario, se ha de presuponer que los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento del juego on-line prestados por una empresa domiciliada en el TAI a otra que no lo está, pero que va a realizar la actividad del juego on line en el TAI, se van a utilizar por la destinataria en ésta actividad desarrollada en el TAI.

b) Que la reclamante no ha aportado prueba en contrario, que de entrada a una aplicación parcial de lo dispuesto en el artículo 70 Dos de la Ley 37/1992; esto es, no aporta ninguna autorización o licencia que permita afirmar que las destinatarias de los servicios realizan la actividad del juego on-line en otros países. Tampoco aporta prueba alguna a fin de verificar que presta estos mismos servicios a otras empresas, domiciliadas en otros países, y que realicen la actividad de juego on-line en éstos últimos.

Es decir, no existe ninguna prueba, siquiera indiciaria, que destruya la presunción señalada en la letra a) anterior.

La interesada se ha limitado a realizar genéricas declaraciones o afirmaciones respecto al juego on-line a nivel internacional (fundamentalmente, europeo) que desarrolla el grupo BWIN y PARTYGAMING, ignorando el hecho, sobradamente conocido, de que este grupo cuenta con diversas sucursales y filiales en cada uno de los países en los realiza la actividad on-line con el fin de asesorar en distintas materias (marketing, finanzas, jurídica, etc...) a las empresas del mismo grupo que realizan de materia efectiva la actividad del juego on-line, por haber obtenido la correspondiente autorización del país en el que va a ejercer esta actividad.

Nos encontramos en el marco de las actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España, para cuyo ejercicio necesitan obtener la oportuna autorización del estado español. La organización y explotación de estas podrá ser efectuada por personas o entidades con nacionalidad española o de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo y que tengan al menos un representante permanente en España.

A nuestro juicio, se habría de afirmar que los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento son inputs empresariales que han de vincularse con las "operaciones" a las que sirvan de manera directa o indirecta; esto es, a la actividad del juego on-line en España".

Frente a esta resolución, y a la liquidación que en ejecución de la misma se giró, la representación procesal de BWIN interpuso recurso contencioso administrativo que fue registrado en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid bajo el número de Procedimiento Ordinario, núm. 793/2016.

Segundo.

La sentencia de instancia.

La sentencia ahora recurrida desestimó el recurso presentado por la mercantil, fundamentando sobre las cuestiones que son de interés para el presente recurso:

" 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 Intemational Limited (misma sociedad que Bwin Intemational 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. [...]

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. [...]

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, [...]

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)".

Tercero.

Tramitación del recurso de casación.

1. Preparación del recurso.

La procuradora doña Silvia Vázquez Senín en nombre y representación de BWIN, mediante escrito presentado el 2 de octubre de 2018, preparó recurso de casación contra la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas 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 (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], (este último, apartados c) y d) del artículo 70 Uno. 5º B en su redacción anterior a 2010). También considera infringido el artículo 59. Bis, en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

Por último, alega que la sentencia infringe asimismo el artículo 12.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tuvo por preparado el recurso mediante auto de 2 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.

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 la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...]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 representación procesal de la mercantil interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 8 de marzo de 2019, que observa los requisitos legales.

La parte recurrente afirma, sobre la interpretación realizada tanto por el TEAR como por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de que los servicios de consultoría de marketing y asesoría prestados por la sociedad a las entidades de su grupo con base en Gibraltar, se encontraban sujetos a IVA en virtud de la regla de "utilización o explotación efectivas" prevista en los artículos 70. Dos de la LIVA y 59. bis en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, mediante la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que: "dicho criterio es incorrecto, y que el análisis exigido por la "regla de utilización o explotación efectivas" debe efectuarse tomando en consideración el lugar de consumo de los servicios por parte de las destinatarias. En este sentido, esta representación entiende que, a la vista de la actividad de juego on-line desarrollada por las entidades gibraltareñas con jugadores localizados en todo el mundo mediante su dominio ".com" y la relación directa de la misma con los servicios de consultoría prestados por la Sociedad y vinculados con los patrocinios deportivos globales del grupo Bwin contratados para el fortalecimiento de la marca a nivel internacional e, indirectamente, para promover sus servicios entre potenciales jugadores en cualquier parte del mundo, los mismos no pueden entenderse utilizados exclusivamente en España, debiéndose haber dado entrada a una aplicación parcial de la "regla de utilización o explotación efectivas".

La Sentencia impugnada, sin embargo, descarta su aplicación parcial y realiza una incorrecta aplicación territorialista de la "regla de utilización o explotación efectivas" centrada en el análisis del lugar de prestación en vez del lugar de utilización ya que (i) fundamenta sus conclusiones erróneamente en una serie de circunstancias irrelevantes que sólo acreditan, de nuevo, el lugar de prestación de la actividad de la Sociedad y que nada tienen que ver con el uso de los servicios; (ii) prescinde del análisis de las operaciones en que los servicios prestados por la Sociedad son utilizados, obviando que las entidades residentes en Gibraltar Bwin International Ltd primero y Electraworks Ltd después eran las sociedades operativas del grupo que desarrollaban el juego on line mediante plataformas digitales a las que accedían indistintamente jugadores localizados en todo el mundo; y (iii) obvia el vínculo existente entre las operaciones anteriores y el carácter global de los servicios de consultoría de marketing y asesoría prestados por la Sociedad relativos a los patrocinios deportivos internacionales del grupo. Todo ello denota que se ha aplicado incorrectamente la referida regla de la "utilización o explotación efectivas" a los efectos de localizar en el territorio de aplicación del IVA los servicios prestados por la Sociedad".

Tras solicitar la estimación total de sus pretensiones, solicita en el otrosí digo primero el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE para establecer un criterio comunitario acerca del análisis que debe llevarse a cabo para determinar el lugar de utilización y explotación de los servicios a efectos de fijar su sujeción al IVA.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).

El Abogado del Estado en representación y defensa legal de la Administración del Estado, fue emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de fecha 23 de mayo de 2019, argumentando, en síntesis, lo que sigue a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación:

"Según el recurrente la Sala de instancia habría seguido una "concepción territorialista", según la cual, si los servicios se prestan desde España, deben entenderse necesariamente utilizados o explotados efectiva y exclusivamente en España y ello se manifiesta en la valoración de la Sala de circunstancias irrelevantes a esos efectos.

Pues bien, sin perjuicio de examinar las concretas circunstancias que el recurrente considera irrelevantes hemos de poner de manifiesto que esta forma de defender el motivo 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.

Es preciso poner de relieve que la regla de "utilización o explotación efectivas" alude a una cuestión de hecho, como lugar de disfrute o aprovechamiento efectivo del servicio prestado y como tal cuestión de hecho reiteramos que no es susceptible de ser examinada en esta vía de recurso como en reiteradas ocasiones ha declarado la Sala a la que nos dirigimos. Y la sentencia de instancia asienta su conclusión sobre la valoración de las pruebas aportadas, como resulta con toda claridad del siguiente párrafo contenido en el Fto Séptimo: " 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".

En cualquier caso, la sentencia de instancia llega a la conclusión de que la utilización efectiva de los servicios se produce en España sobre la base del análisis de distintas pruebas documentales, entre otras, el escrito presentado por el interesado el 10-9-2012 y el correo electrónico de 18-10-2012, ampliamente examinados en el Fundamento Sexto, que vendrían a acreditar que los servicios de publicidad y marketing se dirigen al mercado español, sin atribuir efectos al invocado carácter global de la actividad on-line que realizan las sociedades destinatarias de los servicios de publicidad y marketing pues, como dice la Sala, " el criterio que se mantiene en la demanda entra en abierta contradicción con las comunicaciones aportadas por la representación de la entidad 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 el único mercado".

La Sala de instancia también toma en consideración otros documentos mencionados en el Fto. Séptimo. Respecto de alguno de ellos se afirma por el recurrente que son irrelevantes y revelan una concepción equivocada de la regla aplicable, alegaciones que no son suficientes para desvirtuar la conclusión alcanzada en la sentencia y que no pueden compartirse en cuanto a la valoración de esos documentos.

En primer lugar y como punto de partida, el que la Sala atribuya valor a algunos documentos o hechos irrelevantes no desvirtúa la conclusión alcanzada en virtud de una valoración conjunta de todas las pruebas practicadas.

Más concretamente, en el escrito de interposición se señala como irrelevante en relación con la cuestión debatida el hecho de que la entidad recurrente disponga en España de medios materiales y personales para intervenir en la prestación de servicios en España.

Podría ser así si aceptamos el punto de vista del recurrente, pero ese punto de vista no tiene porqué ser el de la Sala que relata ese hecho cuando quiere destacar que existe una organización para la celebración de juegos de envite o azar radicada en el propio territorio español. Eso es lo relevante: que en territorio español se desarrolla una actividad de juego y los servicios prestados a las entidades gibraltareñas servirían para difundir esa actividad que se desarrolla en España.

En la misma línea el recurrente pretende que no puede otorgarse relevancia a las facturas recibidas por la recurrente por servicios de publicidad prestados en España, ya que se atendería exclusivamente a que los acontecimientos se desarrollaron en territorio español, sin hacer valer su difusión internacional.

Parece que el recurrente pretende "trocear" el discurso valorativo de la Sala, examinando algunas pruebas de manera aislada que, por ese motivo, quedarían privadas de sentido. Ese sería el caso de las facturas detalladas en el Fundamento Séptimo cuyo análisis es necesario y queda justificado si atendemos a su verdadera

finalidad que es ratificar la calificación de los gastos como gastos de publicidad, calificación que había sido negada por el recurrente.

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.

Y la actividad a la que sirven es una actividad de juego que se desarrolla en España y es esta actividad la que se publicita (la que se beneficia de la publicidad)".

5. Celebración de vista y deliberación del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando necesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de la Sala de 4 de junio de 2019 quedó el recurso pendiente de señalamiento para la celebración de vista cuando por turno correspondiese.

Y por nueva providencia de 10 de julio de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose para el acto de la vista el día 3 de diciembre de 2019, fecha en que tuvo el acto y comenzó su deliberación y que arrojó el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

La empresa (BIME), recurrente en casación, presta servicios de publicidad, consultoría, de marketing y asesoramiento a sociedades gibraltareñas (con las que está vinculada).

Estas empresas gibraltareñas, destinatarias de los servicios prestados por BIME se dedican a la actividad del juego on-line. La AEAT considera que los servicios se utilizan en la actividad de juego on-line celebrada en España mientras que BIME sostiene que no es así, o al menos no es así de manera exclusiva.

El debate se centra en determinar dónde se entiende realizadas las prestaciones de servicios a las que se refiere el asunto: en Gibraltar o en España. La existencia de ese vínculo entre los servicios prestados por BIME y la actividad realizada por las sociedades gibraltareñas es la clave para resolver el asunto.

Tanto el TEAC como la AN, ratificando el criterio de la AEAT, consideran que los servicios controvertidos prestados por BIME se entienden localizados en España.

Son datos indiscutidos para tener en cuenta los siguientes:

- Los servicios se prestan por un empresario sujeto pasivo del IVA y el destinatario de estos es otro empresario sujeto pasivo del IVA.

- El prestador de los servicios es residente en España y el destinatario de los servicios tiene su domicilio en Gibraltar.

En realidad, el único dato discutido es si la utilización o la explotación efectivas de los servicios se han de entender localizados o no en España. Si se entienden realizados en España están sujetos a IVA y si se entienden realizados en Gibraltar están no sujetos a IVA.

De la normativa a considerar, que después se transcribirá, se desprende que la regla general es que las prestaciones de servicios tributan en origen, de forma tal que un servicio se debe entender localizado en el territorio de aplicación del Impuesto quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que la sede del prestador se encuentre en ese territorio.

Las reglas especiales responden a un esquema de gravamen en destino, mucho más acorde con la necesaria coincidencia de dicho gravamen con la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. En realidad, tales reglas especiales son las que, con algún matiz, se aplican con carácter general, sobre todo desde el 1 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor de la Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

Según señala la Exposición de Motivos de la ley 2/2010, de 1 de marzo, "las reglas de localización de los servicios, de acuerdo con los artículos 69 , 70 y 72 que acaban de enunciarse, se fundamentan en un criterio estrictamente jurídico que debe atender al seguimiento de la ruta contractual, sin más excepción que la referencia al uso o consumo efectivos prevista para los servicios de telecomunicaciones regulados en el artículo 70.Uno.8.º

No obstante, dicho criterio jurídico de gravamen se complementa con el económico basado en el uso o consumo efectivo recogido en el artículo 70 Dos, en correspondencia con el nuevo artículo 59 bis introducido en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE. No obstante la sustancial ampliación del margen de maniobra que el Derecho comunitario permite al legislador nacional en este ámbito, dicho precepto mantiene su contenido actual en el Derecho interno sin más cambios que la adición de los servicios de arrendamiento de medios de transporte, recogiendo la Ley de esta forma la opinión mayoritaria al respecto de otros Estados miembros y de la Comisión de las Comunidades Europeas".

Segundo.

- El marco normativo.

Como hemos dicho, las liquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido recurridas, corresponden a los períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2008 y el cuarto trimestre del 2011. Durante ese tiempo se han sucedido dos redacciones de la directiva del IVA aplicable y dos redacciones de la Ley del IVA. Nos referimos, por un lado, a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (que entró en vigor el 1 de enero de 2007) y la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. Y, por otro, a los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada a este último por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, [(anticipada por la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la Dirección general de Tributos, relativa a la aplicación de la interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 2009)], en nuestro caso, desde el tercer trimestre de 2008 hasta el 2 de marzo 2010 y, en segundo lugar, por la redacción dada por la ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria ("B.O.E." 2 marzo), con entrada en vigor el 3 de marzo de 2010.

Los artículos 69 y 70 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en la redacción aplicable, a nuestros efectos, desde el tercer trimestre de 2008 hasta el 2 de marzo 2010 establecía:

"Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Regla general.

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. (...)

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: (...)

5.º A) Los servicios que se enuncian en el párrafo siguiente de este número, en los supuestos que se citan a continuación:

a) 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, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará con independencia de dónde 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 económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición 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, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

B) Los servicios a los que se refiere el párrafo anterior son los siguientes: (...)

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, con excepción de los comprendidos en el número 1.º de este apartado uno.(...)

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

La redacción de los artículos 69 y 79 de la Ley del IVA, vigentes a partir de 3 de marzo de 2010, y, por tanto, a nuestros efectos aplicable desde esa fecha hasta el 31 de diciembre de 2011, es la siguiente:

"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. (...)

Por su parte, el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA incluido en la subsección 10 del capítulo 3 del título V dedicado al lugar de realización del hecho imponible relativa a las "medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición" dispone:

"A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, en lo que concierne a las prestaciones de servicios cuyo lugar se rija por los artículos 44, 45, 56 y 59, los Estados miembros podrán 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.

No obstante, esta disposición no se aplicará a los servicios prestados por vía electrónica en los casos en que se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo no establecidas en la Comunidad".

Tercero.

El marco normativo.

Aunque las redacciones legales aplicables son distintas, en esencia, a los efectos que ahora nos ocupan, no varían. De hecho, en la vista así lo sostuvieron tanto la representante de BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L., como el Abogado del Estado, por lo que nos remitiremos a nuestra Sentencia 1782/2019, de 16 de diciembre (recurso de casación 6477/2018). Antes, no obstante, transcribimos varios apartados de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08, puesto que se hará referencia a ella:

"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".

Como se ha podido comprobar la cláusula de cierre o de "utilización y explotación efectiva", ya se contenía en el artículo 93.3 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, aunque no afecta a los mismos servicios.

Y dicho esto procedemos ya a la anunciada remisión:

" 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 interpellar 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 dirigían 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 "[p]or 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".

Cuarto.

Contenido interpretativo de esta sentencia.

En función de todo lo razonado precedentemente, procede 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.

Quinto.

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 Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm, 347/2018, de 17 de julio, dictada en el procedimiento ordinario núm. 793/2016.

Sexto.

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. 6274/2018, interpuesto por la sociedad BWIN INTERACTIVE MARKETING ESPAÑA, S.L, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 347/2018, de 17 de julio, dictada en el procedimiento ordinario núm. 793/2016.

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. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
 D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
 D. Jesús 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. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.