

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1688/2025 de 18 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4657/2023****SUMARIO:**

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Actividades sujetas a los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias. *Juego online.* En aplicación de lo establecido en el art 135.1.i) Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), el art. 20.Uno.19º Ley IVA establece que "estarán exentas de este impuesto [IVA] las... loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias. La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo". No puede hablarse de infracción del principio de neutralidad, pues el art. 20.Uno.19º Ley IVA al establecer que la exención opera respecto de "las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias", permite el disfrute de la exención tanto a las entidades que decidan crear su propio software como a aquellas que determinen contratarlo. Precisamente por ello, desde un punto de vista de neutralidad competitiva, la regulación no lesiona este principio, ya que no existe un uso de la exención para dirigir o desviar las preferencias del consumidor, siendo las empresas libres a la hora de decidir si operan con su propio software o lo contratan. Vista la doctrina establecida por el TJUE en reiteradas sentencias, no es preciso el planteamiento de cuestión prejudicial en el presente caso y el Tribunal fija como doctrina que un caso como el enjuiciado, no es aplicable la exención regulada en el art. 20.Uno.19º Ley IVA a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego *online*, aunque los servicios sean necesarios para esa actividad y parte de la retribución de esas empresas tecnológicas se fije en función de los resultados obtenidos. En el caso planteado no existe un contrato de juego o vínculo alguno entre aquellas entidades y los participantes en el juego, de forma que solo la empresa recurrente responde realmente frente a los jugadores o apostantes. En este sentido, es correcta la afirmación de la Inspección cuando sostiene que resulta un hecho indiscutible que los proveedores tecnológicos de la recurrente no asumen riesgo económico alguno en relación con la apuesta pues no atribuyen a los apostantes (en momento alguno) una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y ninguno de ellos ni realizan ni participan en operación de apuesta o juego de ningún tipo. Sin que existan, como afirma el TEAC, "contratos de explotación conjunta de esa actividad". Como indica la Inspección, la exención no puede extenderse a los servicios tecnológicos prestados "por el solo hecho de que la retribución dependa directamente del juego", pues que la retribución pactada dependa, en parte, del resultado de la actividad de juego no puede considerarse como una asunción de riesgos, explicando la Inspección, con acierto, que estamos ante "una comisión, fijada a partir de varias importantes retribuciones fijas y otras variables, que no dependen básicamente del juego y en el que solo alguna de las variables está conectada con el volumen total de las apuestas, pero [no] con el riesgo específico derivado de ser parte en la propia apuesta, no existiendo, como razona el TEAC, "contratos de explotación conjunta de esa actividad".

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Síguenos en...**

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.688/2025

Fecha de sentencia: 18/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4657/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4657/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1688/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 18 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 4657/2023 interpuesto contra la sentencia nº 168, de 6 de marzo de 2023, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (su PO 15114/2021). Han sido partes: actuando como recurrente, la entidad Luckia Games SA, representada por la procuradora Dña. Noelia Núñez López; y como parte recurrida la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra la sentencia nº 168, de 6 de marzo de 2023, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (su PO 15114/2021), cuyo fallo es del tenor literal siguiente *"Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de(LUCKIA GAMES, S.A., contra la) resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia 16 de julio de 2020 en las reclamaciones económico- administrativas 15-02817-2018; 15- 04682-2018; 15-06511-2018; 15-06512-2018 interpuestas por LUCKIA GAME, S.A. contra acuerdos dictados por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los que se practican liquidaciones definitivas por el Impuesto sobre el Valor Añadido; Ejercicios: 2014 y 2015; Períodos Impositivos: Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre; y contra acuerdos sancionadores por infracciones tributarias que traen causa en las expresadas liquidaciones en cuantía de 77.316,51 euros,*

Síguenos en...



confirmando las liquidaciones y anulando la sanciones por ser contrarias a Derecho". No se impusieron costas.

SEGUNDO.-El recurrente presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señaló las normas legales y jurisprudencia que considera infringida - art 89.2.b) LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art 89.2.d) LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal o de la Unión Europea - art 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2. f), y 88.3. a), todos ellos de la LJCA.

TERCERO.-Por Auto de 1 de junio de 2023 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: el recurrente mediante escrito presentado el 17 de julio de 2023 por su procuradora Dña. Noelia Núñez López; como parte recurrida la Abogacía del Estado mediante escrito presentado el 3 de julio de 2023.

CUARTO.- Esta Sala dictó Auto de admisión el 18 de abril de 2024, acordando:

"2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si es aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.19º de la Ley del IVA a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online, cuando dichos servicios son necesarios para la realización de esa actividad y la retribución de esas empresas tecnológicas se fija en función de los resultados obtenidos.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 20.Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en relación con el artículo 135.1.i) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabajado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".

QUINTO.-El 7 de junio de 2024 el recurrente interpuso recurso de casación. Identifica como **"ÚNICA INFRACCIÓN DENUNCIADA** la parte no estimatoria de la sentencia recurrida", interpretando el "artículo 20.Uno.19º de la LIVA "en relación con "el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 "y "la jurisprudencia del TJUE que interpreta la exención contenida en este último precepto o en el artículo 13.B), letra f), de la Sexta Directiva, de contenido idéntico por lo que aquí importa, en particular con la doctrina que dimana de la sentencia del TJUE de 13 de julio de 2006 , United Utilities, porque una correcta exégesis de esa doctrina permite concluir que es irrelevante para aplicar la exención discutida que la relación contractual se estable entre Luckia Games y sus proveedores tecnológicos y no directamente por estos últimos con los jugadores",destacando que lo fundamental es, tanto "el carácter esencial y no accesorio en la administración, gestión y ejecución de la operación de juego de los servicios prestados por Evolution, Kambi, Prima Networks y Betware, hasta el punto de que sin ellos mi representada no podría desarrollar su actividad de juego online"; como "el riesgo económico asumido como propio por esas empresas tecnológicas".

Cita también, en apoyo de sus argumentos, la interpretación ofrecida por la abogada general Kokott en sus conclusiones de 25 de abril de 2024, Casino de Spa y otros,y Chaudfontaine Loisirs";y la STJUE de 14 de junio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489).

Interesa, además, que si esta Sala "alberga dudas sobre si este distinto tratamiento en el IVA de las compañías dedicadas al juego online vulnera o no el principio de neutralidad, lo procedente en Derecho sería el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial de interpretación al TJUE".

SEXTO.-Dado traslado para oposición al anterior, el 24 de julio de 2024 la Abogacía del Estado presentó escrito evacuando el trámite. Solicita que esta Sala declare que *"La exención regulada en el artículo 20.Uno.19º de la Ley del IVA no es aplicable a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online, aun cuando dichos servicios son necesarios para la realización de esa actividad y la retribución de esas empresas tecnológicas se fija en función de los resultados obtenidos"*,argumentando que "lo relevante en

este caso es que las empresas tecnológicas que proporcionan el software a la recurrente no realizan el hecho imponible respecto del cual la LIVA establece una exención, en tanto en cuanto que no interviene en el contrato de apuesta, que se celebra entre la recurrente y los jugadores, ni asumen el riesgo que dicho contrato conlleva". Y, en el primer otrosí de su escrito, se opone "al planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea", solicitando, no obstante, que "en caso de que la Sala acordase plantearla se nos dé traslado para poder formular alegaciones".

SÉPTIMO.-Por providencia de 21 de octubre de 2025 se señaló para votación y fallo el día 2 de diciembre de ese año, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana García.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la STSJ de Galicia de 6 de marzo de 2023 -rec. 15114/2021-, que estimó en parte el recurso interpuesto por la entidad Luckia Games SA contra la resolución dictada por el TEAR de Galicia, de 16 de julio de 2020, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas por aquella "contra acuerdos dictados por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los que se practican liquidaciones definitivas por el Impuesto sobre el Valor Añadido; ejercicios: 2014 y 2015; periodos impositivos: enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre; y contra acuerdos sancionadores por infracciones tributarias que traen causa en las expresadas liquidaciones en cuantía de 77.316,51 €, confirmando las liquidaciones y anulando las sanciones por ser contrarias a derecho. Sin expresa imposición de costas procesales".

Debe esta Sala analizar si "es aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.19 de la Ley del IVA a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online, cuando dichos servicios son necesarios para la realización de esa actividad y la retribución de esas empresas tecnológicas se fija en función de los resultados obtenidos".

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

1.-La sociedad Luckia Games SA, en los periodos impositivos objeto de comprobación, desarrollaba la actividad de Organización y Celebración de Apuestas Deportivas del epígrafe 982.5 del impuesto sobre actividades económicas -"Organización y celebración de Apuestas Deportivas, Loterías y otros juegos"-.

La actividad se encuentra sujeta al IVA, de acuerdo con lo establecido en el art. 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece: "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen". Radicando en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) la sede de su actividad económica.

2.-Sin embargo, de conformidad con lo establecido en el art. 20.Uno.19º: "Estarán exentas de este impuesto [IVA] las siguientes operaciones:.... Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias. La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo".

3.-En el ejercicio de la actividad descrita, Luckia Games SA recibe prestaciones de servicios de software de las entidades Evolution Malta LTD, Kambi Spain PLC, Prima Networks Spain PLC y Betware EH (las tres primeras domiciliadas en Malta; la última en Islandia), esto es, de entidades no establecidas en el TAI.

4.-El art. 69.Uno de la LIVA dispone que: "Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, ...,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

Síguenos en...



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".

Y el art. 84.Uno que: "Serán sujetos pasivos del Impuesto...2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a). - Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto".

5.-Con base en los preceptos transcritos, la Inspección entendió que las prestaciones de servicios de software realizadas para la recurrente por las entidades Evolution Malta LTD, Kambi Spain PLC, Prima Networks Spain PLC y Betware EH debían considerarse efectuadas en el TAI, a pesar de que ninguna de ellas se encontrara establecida en dicho territorio; y que el sujeto pasivo por inversión debía ser la entidad Luckia Games SA.

De hecho, consta en la p. 22 del acta de disconformidad que "....no se le repercutía el IVA maltés y que las entidades emisoras de las facturas le indicaban que procedía la inversión del sujeto pasivo, a pesar de lo cual Luckia Games Sa, no auto repercutió el IVA".

6.-A requerimiento de la Inspección para que justificase la ausencia de auto repercusión, la entidad recurrente respondió que "la participación de los proveedores en la actividad desarrollada por Luckia Games es esencial para la prestación del servicio de juego ya que, de no existir, Luckia Games no podrá prestar sus servicios de juego online. De lo anterior se desprende que los servicios prestados por dichos proveedores estarían exentos del IVA, en los términos previstos en el art 135 de la Directiva del IVA y 20. Uno. 19 de la Ley del Impuesto".

La Inspección no consideró conforme a derecho el argumento dado y entendió que "las cuotas cuya auto repercusión no se ha producido que se regularizan en la presente acta no pueden ser objeto de deducción en la liquidación que se practica por esta inspección....[pues] el obligado tributario realiza una actividad de juego que se encuentre sujeta el IVA pero exenta....Tal exención....obliga al obligado tributario a no repercutir el impuesto en las operaciones de juego que realiza, pero, con arreglo al art 94 LIVA , que regula las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, impide al obligado tributario deducir el IVA soportado en los bienes y servicios adquiridos que se encuentren afectos a dicha actividad exente del juego, circunstancia que concurre en las cuotas cuya auto repercusión se ha efectuado y que se regularizan en el presente acta".

7.-El acuerdo de liquidación asumió como propios los razonamientos de la Inspección y, básicamente, sostuvo que:

"-Los proveedores de servicios tecnológicos no son parte (sino ajenos) en la relación de juego establecida por LG SA con el jugador.

-No asumen riesgo económico alguno en relación con la apuesta pues no se atribuyen al apostante en momento alguno una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y ni realizan ni participan en operación de apuesta o juego de ningún tipo".

Ciertamente, la Administración dictó resoluciones sancionadoras, pero no nos detenemos en ellas, pues han sido anuladas por el TSJ de Galicia y el pronunciamiento es firme al no haber sido objeto de recurso.

8. -Recurrida la decisión, el TEAR de Galicia desestimó el recurso razonando que: "Dichos servicios son sin duda necesarios para la actividad desarrollada por la interesada, pero no desvirtúan el hecho de que hay un relación jurídica entre cada una de aquellas entidades y Luckia Games SA, conforme a la cual existen unas prestaciones de servicios realizadas por dichas entidades que resultan remuneradas, remuneración que aun cuando pueda ser variable, en función de la recaudación que se obtenga, no obsta a la existencia de un vínculo directo entre las prestaciones de servicios y las compensaciones a pagar. En esas relaciones jurídicas se excluye cualquier responsabilidad de las entidades no residentes con los jugadores online, no asumiendo por tanto riesgo alguno por las operaciones de apuestas, riesgo que solo se asume Luckia Games SA, de tal manera que aquellas relaciones jurídicas reúnen todas las condiciones para ser consideradas desde la perspectiva del derecho de la Unión, como verdaderas prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a favor de la recurrente, y ello con independencia de que respecto de otras actividades que pudieran realizar aquellas entidades gocen o no de la consideración de operadores de juego, circunstancia que en modo alguno puede servir para negar o desnaturalizar la existencia de una prestación de servicios onerosa configurada como una noción autónoma del derecho de la Unión, servicios que se utilizan por

Luckia Games SA en su actividad del juego online, no existiendo, por tanto, contratos de explotación conjunta de esa actividad y por consiguiente, conforme a lo actuado por la inspección, dichas operaciones están sujetas al IVA y no pueden considerarse exentas al amparo del art 20. Uno. 19º de la LIVA ".

9. -La STSJ de Galicia objeto de este recurso, confirmó la liquidación y lo hizo, básicamente, conforme a los siguientes argumentos:

- Ninguna de las empresas prestadoras de servicios a Luckia Games "interviene en el contrato de apuesta que se concierta entre Luckia Games SA y los apostantes particulares, siendo aquella la que asume la contraprestación que constituye el objeto contractual a su riesgo y ventura. Ninguna de las citadas empresas asume el riesgo que constituye la apuesta...El hecho de que la retribución total o parcial pactada por estas empresas o alguna de ellas con Luckia Games SA esté en función de los resultados obtenidos no las implica como partes en el contrato de apuesta".

- La actividad de las empresas proveedoras de los servicios a Luckia Games, "contrariamente a la operación de apuestas que se contempla en el art. 13 parte B, letra f), de la Sexta Directiva, no se caracteriza en modo alguno por atribuir a los apostantes una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y, por tanto, no puede calificarse de operación de apuestas en el sentido de esta disposición, tal y como se recoge en la sentencia del TJEU transcrita". Es decir, en la STJUE de 13 de julio de 2006, asunto C-89/05 (United Utilities).

-Las empresas citadas "no asumen responsabilidad alguna en la relación jurídica establecida entre Luckia Games SA y los apostantes desenvolviéndose la actividad de aquellas en el ámbito tecnológico al facilitar el software necesario para el funcionamiento del juego en la modalidad online. ...las citadas empresas se limitan a aplicar los medios técnicos que le permiten a Luckia Games SA desarrollar la actividad de juego sin participar de manera específica en la apuesta ya que esta se concierta entre aquella mercantil y los apostantes".

TERCERO. - La decisión de la Sala.

1.-El art 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece, dentro del capítulo titulado "exenciones relativas a otras actividades", que: "Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes.... i). - las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro...".

En aplicación de lo establecido en la Directiva, el art. 20.Uno.19º de la LIVA establece lo siguiente: "Estarán exentas de este impuesto [IVA] las siguientes operaciones.... Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo".

2.-El TJUE viene sosteniendo de forma reiterada que "los términos empleados para designar las exenciones...son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos, por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones...hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos"- STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-461/08), *Don Bosco Onroerend Goed BV*.

Se trata de una doctrina constante y reiterada, entre otras, en las STJUE de 14 de junio de 2007 (C-445/05), *Haderer* ; de 23 de abril de 2009 (C-357/07), *PostUK*; y de 13 de julio de 2006 (C-89/2005), *United Utilities*, esta última de especial relevancia para la solución del caso.

De la lectura de estas sentencias, y en especial de la última de ellas, cabe deducir las siguientes pautas de enjuiciamiento:

-Las exenciones son de interpretación estricta "dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo" - STJUE de 13 de julio de 2006 (C-89/2005), *United Utilities*-

-En el caso de las apuestas, loterías y otros juegos de azar, la interpretación estricta opera con mayor rigurosidad, toda vez que "la exención de la que gozan se justifica por razones de índole

práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a juegos de azar resulte difícil.....y no por la voluntad de garantizar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social" - STJUE de 13 de julio de 2006 (C-89/2005), *United Utilities*.

- No obstante, los Estados, al regular la exención, "deben ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA". Es decir, los Estados gozan de un amplio margen a la hora de establecer las "condiciones y límites" de la exención, pero deben respetar la finalidad perseguida por la exención y el principio de neutralidad, no siendo viables regulaciones o interpretaciones que impliquen que las exenciones "queden privadas de efectos" o, dicho de otro modo, tan restringidas que obstaculicen el logro del objetivo perseguido por la exención.

3.-El principio de neutralidad se convierte así en un criterio básico a la hora de interpretar el alcance de la exención.

En efecto, una interpretación estricta de la exención puede implicar que esta no se aplique a determinadas actividades que son sustancialmente iguales o que determinados sujetos queden excluidos de ella, lo que se corrige a través del juego del principio de neutralidad en su dimensión de igualdad de trato.

Desde un punto de vista objetivo, entre otras, las STJUE de 10 de noviembre de 2011 (C-259/10 y C-260/10), *Rank Group plc.*,afirman que "el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio". De hecho, como se afirma en las sentencias, al tratarse de forma desigual dos prestaciones de servicios idénticas, se produce una distorsión de la competencia -principio de neutralidad-. La doctrina ha sido reiterada, entre otras, en las recientes STJUE de 12 de septiembre de 2024 de los asuntos C-741/2022 y C-73/2023, *Casino de Spa y Chaudfontaine Loisirs*,respectivamente, donde el TJUE insiste en que "debe examinarse si las prestaciones de que se trata se encuentran, desde el punto de vista del consumidor medio, en una relación de sustitución. En efecto, en este supuesto, una diferencia de trato desde el punto de vista del IVA puede influir en la elección del consumidor, lo cual supondría, por consiguiente, una violación del principio de neutralidad fiscal". Desde un punto de vista subjetivo, entre otras, en la STJUE de 7 de septiembre de 1999 (C-216/1997), *Jennifer Gregg y Mervyn Gregg*,se afirma que "el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se cumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención...dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad".En la misma línea de flexibilidad, la STJUE de 16 de octubre de 2008 (C-253/07), *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club*.

4.-El principio de neutralidad, por lo tanto, permite corregir determinadas interpretaciones estrictas que obstaculicen la aplicación de la exención, lesionando la finalidad perseguida por la misma.

Ahora bien, para que juegue el principio de neutralidad debemos movernos dentro del ámbito de la exención, es decir, debemos encontrarnos ante una organización o explotación de apuestas, loterías o juego de azar por un determinado sujeto, pues el servicio ha de ser prestado por un operador - art 13 Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego-

Precisamente por ello, la STJUE de 13 de julio de 2006 (C-89/2005), *United Utilities*,afirma que aunque la prestación realizada por la entidad subcontratada sea "importante"para el desarrollo de la actividad de juego, no cabe extender la exención a supuestos en los que la actividad subcontratada "no se caracteriza en modo alguno por atribuir a los apostantes una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y, por tanto, no puede calificarse de operación de apuesta en el sentido de esta disposición".

Más recientemente la STJUE de 14 de julio de 2011 (C-464/2010), *Henfling*,reitera la aplicación de la doctrina contenida en la sentencia *United Utilities* y analiza el "vínculo jurídico"que existe entre el operador y el apostante, determinando que para que se aplique la exención, por lo tanto, debe existir un vínculo jurídico entre ambos, siendo necesario analizar "la naturaleza de las obligaciones contractuales del operador económico frente a sus clientes".

5.-En el caso que enjuiciamos, al margen de que algunas de las entidades que prestan servicios de software tengan licencia para actuar en España, lo cierto es que no existe vinculación alguna entre las entidades suministradoras de software y los apostantes o participantes, vínculo que se produce exclusivamente con Luckia Game SA. Esta última entidad es la que,

exclusivamente, "acepta el riesgo de tener que financiar esa ganancia" de los participantes. Que la retribución de las entidades suministradoras del software dependa en parte de los resultados de las apuestas no puede considerarse equivalente a la asunción de riesgos, pues estas entidades no responden frente a los participantes.

Es el operador, conforme se infiere de los arts. 31 y ss. del Real Decreto 1614/2011, y no quien se limita a suministrar el software, quien responde y asume el riesgo de "financiar la ganancia". No puede hablarse, por lo tanto, de infracción del principio de neutralidad, pues el art. 20.º 19º LIVA, al establecer que la exención opera respecto de "las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias", permite el disfrute de la exención tanto a las entidades que decidan crear su propio software como a aquellas que determinen contratarlo. Precisamente por ello, desde un punto de vista de neutralidad competitiva, la regulación no lesiona este principio, ya que no existe un uso de la exención para dirigir o desviar las preferencias del consumidor, siendo las empresas libres a la hora de decidir si operan con su propio software o lo contratan.

Entiende, por último, la Sala, que vista la doctrina establecida por el TJUE en reiteradas sentencias, no es preciso el planteamiento de cuestión prejudicial en el presente caso.

CUARTO. - Doctrina que se establece.

Contestando a la cuestión planteada por el Auto de admisión:

En un caso como el enjuiciado, no es aplicable la exención regulada en el artículo 20.º 19º de la Ley del IVA a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online, aunque los servicios sean necesarios para esa actividad y parte de la retribución de esas empresas tecnológicas se fije en función de los resultados obtenidos.

QUINTO. - Aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

La aplicación de la doctrina fijada en el anterior fundamento de derecho implica la desestimación del recurso, pues las entidades que facilitan el software a cambio de un precio a la entidad Luckia Games SA no son operadoras de juego, al margen de que tengan o no licencias para operar en España.

No existe un contrato de juego o vínculo alguno entre aquellas entidades y los participantes en el juego, de forma que solo Luckia Games SA responde realmente frente a los jugadores o apostantes - art 31 y ss. del Real Decreto 1614/2011-. En este sentido, es correcta la afirmación de la Inspección cuando sostiene que "resulta un hecho indiscutible que los proveedores tecnológicos de Luckia Games SA no asumen riesgo económico alguno en relación con la apuesta pues no atribuyen a los apostantes (en momento alguno) una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y ninguno de ellos (ni Evolution Malta LTD, ni Kambi Spain PLC, ni Prima Networks Spain PLC ni Betware EHF) ni realizan ni participan en operación de apuesta o juego de ningún tipo". Sin que existan, como afirma el TEAC, "contratos de explotación conjunta de esa actividad".

Como indica la Inspección, la exención no puede extenderse a los servicios tecnológicos prestados "por el solo hecho de que la retribución dependa directamente del juego", pues que la retribución pactada dependa, en parte, del resultado de la actividad de juego no puede considerarse como una asunción de riesgos, explicando la Inspección, con acierto, que estamos ante "una comisión, fijada a partir de varias importantes retribuciones fijas y otras variables, que no dependen básicamente del juego y en el que solo alguna de las variables está conectada con el volumen total de las apuestas, pero [no] con el riesgo específico derivado de ser parte en la propia apuesta". No existiendo, como razona el TEAC, "contratos de explotación conjunta de esa actividad".

SEXTO. -En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-No haber lugar al recurso de casación contra la STSJ de Galicia de fecha 6 de marzo de 2023 -rec. 15114/2021-, sentencia que se confirma.

3.-No hacer imposición de las costas procesales en casación, conforme se razona en el fundamento de derecho sexto.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).