

Las consultas vinculantes en el ámbito tributario no obligan al órgano judicial que deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si una liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico

Fija la Sala como doctrina que el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el art. 89.1 de la LGT.

A estos efectos, habrá de tener en consideración que el efecto vinculante de las consultas tributarias, ha de producirse en los términos previstos en el precepto, que contemplan la aplicación al consultante de los criterios expresados en la contestación en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, y que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los efectos vinculantes se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Ahora bien, dado que las consultas a las que se refiere el art. 89 no vinculan al órgano judicial, deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 88/2024, de 22 de enero de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 6376/2022

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 22 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6376/2022, interpuesto por Softonic International, S.A. ("SOFTONIC"), representado por el procurador de los Tribunales don Jorge Deleito García, bajo la dirección letrada de doña Sara Serra Sanabria, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 963/2020.

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

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2022, que desestimó el recurso núm. 963/2020, interpuesto por la representación procesal de SOFTONIC contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 22 de julio de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad A02-NUM000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el 20 de febrero de 2017, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 a 2013, cuantía 213.853,31 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Jorge Deleito García, en representación de SOFTONIC mediante escrito de 5 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de mayo de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de septiembre de 2022, 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 29 de marzo de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) Las cuestiones que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar si el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación, ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria y, por lo tanto, debe anular el acto de liquidación cuando constate tal apartamiento, con independencia de que repunte correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio, o si, por el contrario, el órgano judicial debe entrar a estudiar, en todo caso, la corrección del criterio jurídico vinculante y el seguido por la liquidación de modo que, aun habiendo desconocido aquella doctrina administrativa vinculante, cabe verificar que el acto de liquidación es conforme a Derecho y no procede, en ese caso, su anulación.

2.2. Reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o matizar la jurisprudencia fijada en las sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y rec. 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) sobre el concepto de "utilización o explotación efectiva" previsto en el artículo 70.Dos de la LIVA en relación con servicios de publicidad, cuando estos se prestan por vía electrónica a través de internet.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. Los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, 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 trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Jorge Deleito García, en representación de SOFTONIC interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, y de los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre.

SOFTONIC ha argumentado reiteradamente que sus servicios serían de naturaleza exclusivamente electrónica, además de no necesariamente publicitarios, y que, precisamente por ello, su principal característica sería la ausencia de un territorio desde el que pudieran difundirse los mensajes publicitarios. Sobre todo, alegó ante la Sala de instancia que la doctrina administrativa invocada por la AEAT en sus acuerdos, además de no resultar aplicable por razón de la distinta naturaleza de los servicios (electrónicos en su caso), habría quedado superada por la existente cuando se practicaron los acuerdos de liquidación recurridos, que estaba conformada, entre otras, por las consultas vinculantes (CV) V2829-15, de 29 de octubre de 2015, y V1768-16, de 21 de abril de 2016, todas ellas explícitamente confirmatorias de la tesis defendida.

Prosigue diciendo que esta doctrina administrativa vinculante (artículo 89 LGT) y favorable a la tesis defendida por la recurrente, aunque no seguida por la Inspección, no solo estaría vigente cuando se practicaron los acuerdos recurridos, sino que estaría alineada con la posición jurídica defendida por entonces por el Comité IVA de la Comisión Europea, en la que a su vez se basaban las propias CV, no resultaría contraria a ningún pronunciamiento jurisprudencial coetáneo que pudiera reputarse contradictorio, y daría respuesta a la localización IVA de servicios de naturaleza electrónica, publicitarios o no, similares a los específicamente prestados por SOFTONIC.

Interpreta el escrito de interposición que, para la Sala de instancia, la doctrina administrativa únicamente vincularía a los órganos administrativos (concretamente, a los encargados de la aplicación de los tributos, en el caso de las CV), pero no así a los revisores judiciales.

SOFTONIC considera que la Inspección Tributaria incumplió el mandato del art. 89 de la LGT, a su vez inspirado en los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y de buena administración, al desatender el contenido de una doctrina administrativa favorable a la tesis de la recurrente, por lo que los tribunales posteriores encargados de la revisión de su actuación (administrativos, primero, y en su defecto, los judiciales después), deberían haber anulado las liquidaciones, al margen de que para entonces, como se mantiene que habría sucedido, se hubiera operado un cambio de criterio administrativo o un cambio jurisprudencial potencialmente más alineado con la tesis administrativa.

Por eso, en su opinión, la cuestión residiría en si la jurisprudencia comunitaria y del propio Tribunal Supremo utilizada de contraste en la sentencia de instancia, resultaría o no aplicable a los servicios prestados por internet por SOFTONIC, considerando que tienen un alcance territorial mucho más amplio y difuso que los servicios de publicidad prestados a través de soportes tradicionales (periódicos, revistas, emplazamientos físicos, o radiotelevisión), por lo que podría resultar una simple ficción, alejada del concepto de "efectividad" al que se refiere el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, cualquier intento de estimar su "localización" en un determinado territorio físico.

A su juicio, las consultas vinculantes de la DGT que fueron alegadas como aplicables, resolverían precisamente y por primera vez la tributación de este tipo de servicios intangibles con un componente electrónico, exigiendo para su localización en España que su utilización en nuestro territorio de ampliación del impuesto fuera analizado desde un punto de vista estrictamente jurídico, en el sentido de constituir el servicio electrónico un input de otras prestaciones de servicios, también electrónicas o no, sujetas a IVA español, lo que no se produciría en el caso de los clientes de SOFTONIC.

Defiende la no sujeción de estas operaciones al considerar que los clientes empresarios no comunitarios de los servicios electrónicos prestados por SOFTONIC a través de internet, nunca los

habrían utilizado o explotado para realizar con ellos operaciones en España, en el sentido jurídico al que se refiere el artículo 70. Dos de la Ley del IVA. Y para justificar su criterio se apoyó en el contenido interpretativo de una doctrina administrativa que le resultaba favorable, pero que la Inspección decidió no seguir.

En definitiva, a su entender, la Sala de instancia habría rechazado de forma consciente y deliberada aplicar en su sentencia los criterios fijados en las CV invocadas como vinculantes para la AEAT, bajo el argumento de que la doctrina administrativa no sería fuente del derecho, mientras que esa vinculación sí que se produciría en relación con determinada jurisprudencia (sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019, rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) sobre el concepto de "utilización o explotación efectiva" previsto en el artículo 70. Dos de la LIVA.

La segunda cuestión casacional admitida a trámite viene referida a la presunta infracción, por la Sala de instancia, de los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, relativos a las reglas generales y especiales de localización de los servicios en el IVA, y muy especialmente, de la regla de cierre contenida en el artículo 70. Dos de la LIVA.

Mantiene que esa controvertida regla de cierre deriva de la trasposición al derecho interno de la norma prevista en la letra b) del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (Directiva IVA), que en lo concerniente a los servicios de publicidad electrónica prestados a través de internet sería una norma de trasposición facultativa ("podrán considerar"), siendo solo obligatoria y bajo determinadas condiciones a los servicios de telecomunicaciones (artículo 59 de la Directiva IVA).

Es decir, la regla de cierre estaría prevista exclusivamente para evitar casos "*de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia*", siendo únicamente aplicable, con la excepción comentada, en aquellos Estados Miembros que decidan libre y voluntariamente trasponerla a su legislación doméstica. Así fue en el caso español, aunque desde entonces el artículo 70. Dos de la LIVA haya sido objeto de múltiples interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales, consecuencia en muchos casos de estar en presencia de un concepto jurídico indeterminado de compleja delimitación práctica (utilización o explotación efectiva), además de haber sufrido algunas legítimas modificaciones normativas, considerando la amplia libertad concedida por el artículo 58 de la Directiva IVA, la última de ellas mediante la reciente la Ley 31/2022, que desde el 1 de enero de 2023 excluye definitivamente fuera de la regla de cierre a todos los servicios (salvo los financieros) prestados, como en el caso de SOFTONIC, a otros empresarios o profesionales no comunitarios.

En este caso, la normativa vigente en los periodos regularizados establecía que los servicios de publicidad electrónica prestados por internet debían considerarse localizados en el territorio español de aplicación del impuesto (TAI) cuando sus destinatarios de naturaleza empresarial estuviesen establecidos en dicho territorio, o cuando no estándolo, pero tampoco en la UE (en el caso de SOFTONIC no se cuestiona que sus clientes eran agencias de publicidad establecidas fuera de la UE) hicieran un uso efectivo de tales servicios en TAI. La cuestión relativa a si esos destinatarios debían ser los receptores inmediatos de los servicios (criterio jurídico o contractual) o cualquier usuario final dentro de la cadena de intermediarios que pudiera existir (criterio económico), fue siempre una cuestión polémica que las CV vigentes cuando la recurrente fue comprobada resolvieron explícitamente a favor del criterio jurídico, por lo que habiéndose aceptado que los clientes de SOFTONIC establecidos fuera de la UE no prestaban servicios sujetos a IVA en TAI, los servicios electrónicos recibidos de la recurrente tampoco quedarían sujetos al impuesto.

A juicio de la recurrente, el auto de Admisión enfocaría perfectamente el debate al afirmar que el concepto de "utilización o explotación efectiva" se encuentra íntimamente ligado, a nivel normativo y jurisprudencial, con el del lugar donde se produce su uso o consumo. Señala que, aunque la verificación del lugar físico donde se produce tal uso o consumo debe resolverse de forma casuística,

en los servicios de publicidad electrónica por internet es posible apreciar ciertas diferencias que aconsejan un nuevo pronunciamiento.

En definitiva, considera que el consumo o la utilización de los servicios prestados por internet no puede asignarse fácilmente a un determinado lugar físico como consecuencia de su ubicuidad y virtualidad, presentando un alcance territorial difuso, cuando no incierto, a diferencia de lo que sucede con la publicidad prestada a través de soportes más tradicionales, cuyo ámbito de consumo resulta ser territorialmente más acotado. Y ello implica que la determinación del lugar en el que se produzca la utilización o explotación efectiva de este tipo de servicios presente perfiles propios cuya concreción sería sumamente compleja, cuando no imposible si pretende hacer a partir de cálculos estimativos absolutamente desconectados del concepto de efectividad al que explícitamente se refiere la norma.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 10 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma el efecto vinculante no solo de las contestaciones a las consultas escritas previstas en el artículo 89.1 LGT, sino también de las resoluciones del TEAC, a las que se refiere el artículo 239.8 de la LGT.

Apunta que la recurrente insiste en que la Inspección tributaria, cuando dictó el oportuno acuerdo de liquidación, el 20 de febrero de 2017, poniendo fin a la regularización tributaria por IVA del 2015, obvió totalmente el criterio sentado en las CV2829-15 y 1768-16, ambas supuestamente favorables a la tesis de la recurrente y tuvo en cuenta únicamente el criterio sentado en la CV 629-13 y en la sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009 (C 1/08, ECLI: EU:C:2009:108), prescindiendo de las primeras, cuando estaba, según la actora obligado a aplicar el criterio contenido en las mismas.

Señala que la recurrente invocó la aplicación de esas consultas y que la Inspección en el momento de dictar posteriormente el acuerdo de liquidación, que también se refiere a ellas en la página 28/33, apreciando una cierta disparidad con el criterio sentado en la consulta 629-13.

Recuerda que, en los casos de que la liquidación se aparte de la doctrina de la DGT, basándose en jurisprudencia o incluso en la doctrina administrativa vinculante del TEAC, dicho apartamiento sería perfectamente legal. Sostiene que el propio acuerdo de liquidación contiene sólidas razones para entender no aplicable al caso concreto suscitado, el criterio de las dos consultas invocadas por el mismo, no apreciándose, por tanto, en los términos del artículo 89.1 LGT, último párrafo, la identidad de hechos y circunstancias del ahora obligado y los que se incluyeron en la contestación a esas consultas.

A juicio del abogado del Estado, los hechos y circunstancias de los consultantes de las consultas invocadas por el obligado tributario no son idénticos al caso que nos ocupa, por lo que no resultan de aplicación y lo que es más importante, el apartamiento del criterio contenido en esas dos consultas estaría más que justificado, amén de motivado, en el acuerdo de liquidación impugnado, no pudiendo entrar en juego por tanto la cláusula de vinculación contenido en ese precepto.

Recuerda que la misma vinculación para la Administración tributaria tiene la doctrina que de modo reiterado emana del TEAC, conforme al art. 239.8 LGT. En consecuencia, no se cumpliría un prius del motivo de casación, por cuanto existiría correcta aplicación del art. 89.1 LGT en conexión con el artículo 239.8 LGT.

Tras la cita de varias consultas vinculantes de la Dirección General de tributos así como de doctrina del TEAC, afirma que toda la doctrina y jurisprudencia anterior al acuerdo de liquidación sobre utilización o explotación efectiva coincide en que si el servicio va a ser prestado en el TAI y ello va a suponer la

realización de operaciones por parte del destinatario del servicio en dicho territorio, concurre dicho requisito de vinculación y, por tanto, la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley del IVA, conduce a la misma conclusión que la expuesta por la Administración en el acuerdo de liquidación, esto es, la sujeción al IVA de los servicios prestados en la parte correspondiente a las inserciones cuyo dominio es "ES" y que la Administración citada, en el presente caso, no se ha apartado en momento alguno de la doctrina administrativa vinculante sobre la cuestión debatida siendo por tanto la regularización practicada conforme a derecho.

Respecto de la segunda cuestión de interés casacional, se refiere la recurrente a la interpretación del concepto de "*utilización o explotación efectiva*" previsto en el artículo 70. Dos de la LIVA en relación con los servicios de publicidad cuando estos se prestan por internet, reafirmando, reforzando, completando o matizando la doctrina jurisprudencial de esa Sala fijada en las sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 c.6477/2018 y 6274/2018).

Estima que la cuestión controvertida es la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios de la entidad en determinados supuestos. Invocando la resolución del TEAC impugnada en esta litis (páginas 5 y siguientes), especialmente los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA relativos al lugar de realización de las prestaciones de servicios y las previsiones al respecto del anexo II de la Directiva 2006/112/CEE y 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/112/CEE, la entidad cuestiona la consideración como servicios de publicidad de los denominados Recommended Offers, Toolbars y Real Estate, que deben ser considerados como servicios de intermediación en la descarga de aplicaciones software propiedad de terceras empresas que contratan los servicios de la entidad para aprovechar comercialmente su plataforma tecnológica. Como razona la resolución del TEAC impugnada, la actividad SOFTONIC es ofrecer el producto de un tercero, esto es, publicita el producto con el fin de que sea adquirido por los usuarios de sus páginas web, y para eso es contratado por sus clientes.

Mantiene que, en el caso de agencias de publicidad establecidas en territorios terceros, los servicios de publicidad prestados por la entidad se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto si la utilización o explotación efectiva de los mismos se produce en dicho territorio.

A su juicio es, precisamente, en este punto en el que se plantea la controversia en el presente recurso. En el acuerdo de liquidación, la Inspección hace constar que una parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES, es decir, en idioma español, tiene como receptores de los mensajes, entre otros, a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto. En estos casos considera que debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que, de conformidad con el artículo 70. Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, deben localizarse en dicho territorio. El fundamento de sus conclusiones se encuentra en la consulta vinculante V0629-13 de la Dirección General de Tributos, en resoluciones del TEAC y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

Entiende que estamos en presencia de servicios de publicidad por vía electrónica prestados por una empresa establecida en territorio de aplicación del impuesto, prestación que, como pormenoriza la Administración, y no resulta desvirtuado, se efectúa mediante la inserción de mensajes publicitarios en las páginas web de la propia entidad y sus filiales, en las que se facilita al público que accede a las mismas la descarga gratuita en distintos idiomas de múltiples programas y aplicaciones informáticas como factor estimulador del referido acceso, siendo así que únicamente se toma en consideración el dominio ES de las páginas, que abarca tanto España como el resto de países de habla española, y, a su vez, a los internautas de habla española que acceden precisamente al contenido de las páginas web con el dominio ES utilizando dispositivos con dirección IP conducentes a localizaciones en territorio

español, convirtiéndose, por lo tanto, en receptores de los mensajes publicitarios contenidos en dichas páginas.

Afirma que la resolución del TEAC impugnada toma en consideración que la cláusula de "utilización efectiva" prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resulta aplicable a los servicios prestados por SOFTONIC a las agencias de publicidad, que son los destinatarios iniciales de esos servicios, las cuales los prestan a su vez a sus propios clientes, que son los anunciantes que los utilizan en el territorio de aplicación del impuesto con el objeto de aumentar sus ventas en el mismo, como efectivamente acontece en el presente caso.

La consecuencia de lo anterior en este caso, prosigue, por la parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ES que tiene como receptores de los mensajes a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto, debe entenderse que la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, lo que supone que, de conformidad con el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, y tratándose de servicios comprendidos en el artículo 69.Dos de la misma Ley, los servicios deben localizarse en dicho territorio.

Considera que, en transacciones con operadores localizados en distintos Estados, miembros de la UE o países terceros, el sujeto pasivo que presta un servicio de publicidad si quiere recaudar correctamente el Impuesto deberá saber si el destinatario del servicio es un empresario o profesional o no, si actúa en la condición de tal o no y si está establecido en un lugar u otro. Esto impone una colaboración entre los intervinientes en la operación más aún si el Estado donde está establecido el prestador ha hecho uso de la previsión del artículo 59 bis de la Directiva.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de octubre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de enero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

El presente recurso versa sobre las reglas de localización del hecho imponible del IVA con relación a determinados servicios electrónicos, de naturaleza publicitaria, a los efectos de considerar si, de acuerdo con el artículo 70. Dos Ley del IVA, su utilización o explotación efectivas tiene lugar en España.

Para la Administración tributaria, las prestaciones de servicios de publicidad, desarrolladas por SOFTONIC, cuyos destinatarios no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se localizarían, en principio, fuera de dicho territorio conforme a las reglas del artículo 69 Ley del IVA; no obstante, apreció que, una parte de las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio ".es" tenían como receptores de los mensajes, entre otros, a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto. En estos casos -concluye la Administración- la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad se había realizado en el territorio de aplicación del impuesto por lo que, de conformidad con el artículo 70. Dos de la Ley del IVA, debían considerarse prestados en dicho territorio y sujetas al IVA, procediendo a incrementar las bases imponibles del IVA devengado, por esas prestaciones de servicios.

Por su parte, SOFTONIC consideró que las prestaciones de los citados servicios cuyos destinatarios (agencias de publicidad) no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto no se encuentran sujetas al IVA en aplicación, a sensu contrario, de la regla de localización contenida en el artículo 69. Uno. 1.º de la LIVA.

Con carácter previo, existe otro debate -que la propia recurrente considera de mayor alcance-, referido a los efectos que para la Administración tributaria tiene el criterio expresado en las consultas vinculantes, conforme al artículo 89.1 LGT.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

Expresa el auto de Admisión que la sentencia recurrida en casación rechaza la pretensión de calificar los servicios prestados por SOFTONIC, y en particular, los denominados Recommended Offers, Toolbars y Real Estate, no como servicios de publicidad, sino de intermediación, con fundamento en una sentencia de la misma sala anterior, de fecha 8 de octubre de 2014 - recurso 686/2012-, y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09.

Sostiene a estos efectos lo siguiente:

"...nos encontramos en presencia de operaciones de promoción que conllevan la transmisión de mensajes destinados a informar a los internautas que acceden a las páginas web de la actora acerca de la existencia de los productos en cuestión a fin de incrementar sus ventas, creando una demanda al respecto. Sin que a ello obste el sistema de retribución de la actora en tales supuestos pues la circunstancia de que la remuneración dependa de las descargas efectivas o instalaciones producidas no convierte en mediación las operaciones de promoción que nos ocupan.

En definitiva, como razona la resolución impugnada, la actividad de Softonic es ofrecer el producto de un tercero, esto es, publicita el producto con el fin de que sea adquirido por los usuarios de sus páginas web, y para eso es contratado por sus clientes.

Téngase además en cuenta que señala el TEAC, en virtud de los razonamientos que expone, que "con independencia de que los servicios sean considerados servicios de publicidad o servicios prestados por vía electrónica, ambas categorías se incluyen en la enumeración recogida en el apartado Dos del artículo 69 de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente, con los efectos que se exponen en el fundamento de derecho siguiente", esto es, la aplicación de la cláusula de utilización efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, lo que no es objeto de controversia ni discusión alguna por parte de la entidad actora."

Respecto de la falta de toma en consideración de una serie de contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas, se arguye en la sentencia que "las consultas invocadas por la recurrente se refieren a supuestos en los que no concurre destinatario intermedio, como es el caso", así como que "no se puede desconocer que con posterioridad a tales consultas se han dictado las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de julio de 2018, relativas a la prestación, entre otros, de servicios de publicidad con el fin de captar clientes que participasen en juegos on-line organizados por dos sociedades residentes en Gibraltar, y en las que se alegó el citado trabajo número 781 de 27 de enero de 2014; sentencias confirmadas por las SSTs de 16 y 17 de diciembre de 2019 y que, previa toma en consideración de la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08, y de la ya mencionada STS de 6 de abril de 2016 (RJ 2016, 2392), vienen a concluir que "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". Acto seguido, con fundamento en estas sentencias del Tribunal Supremo, concluye que en estos supuestos "la utilización o explotación del servicio se produce en el territorio de aplicación del impuesto, con

independencia de los medios de que se sirva la recurrente para su prestación, y de que los servicios sean efectivamente utilizados, no por las agencias de publicidad clientes de Softonic, sino por los clientes de las agencias cuyos productos son los que efectivamente se promocionan con los servicios prestados por la entidad".

TERCERO. - Consultas vinculantes y control judicial de una liquidación tributaria

1.- El auto de Admisión nos interroga sobre si el juez que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación, ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 LGT y, por lo tanto, debe anular el acto de liquidación cuando constate tal apartamiento, con independencia de que reputa correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio, o si, por el contrario, el órgano judicial debe entrar a estudiar, en todo caso, la corrección del criterio jurídico vinculante y el seguido por la liquidación de modo que, aun habiendo desconocido aquella doctrina administrativa vinculante, cabe verificar que el acto de liquidación es conforme a Derecho y no procede, en ese caso, su anulación.

2.- El planteamiento anteriormente transcrito encierra a su vez varias cuestiones, independientes entre sí.

3.- Por un lado, la de si el juez que ejerce el control de legalidad de una liquidación tributaria debe entrar o no a analizar el motivo de impugnación, en cuya virtud se aduce que la Administración giró la liquidación apartándose del criterio de una previa consulta vinculante (conforme al art. 89.1 de la LGT).

Por exigencias del respeto a la congruencia de toda resolución judicial, del principio dispositivo y, por supuesto, de la salvaguarda de la tutela judicial efectiva, no cabe otra respuesta que la afirmativa. En efecto, en el ejercicio del control de legalidad de una liquidación tributaria, a los efectos del art. 24 y 106 de la Constitución, el juez contencioso-administrativo debe analizar dicho argumento o motivo de impugnación.

4.- Sin embargo, la respuesta anterior no permite asumir la conclusión -como anuncia en una primera alternativa el auto de Admisión con el conector consecutivo "y por tanto"-, que deba anular la liquidación cuando constate tal apartamiento, con independencia de que reputa correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio. Y no cabe asumir dicha posibilidad porque es contraria al propio artículo 89 LGT y al alcance mismo del control de legalidad que ejerce el juez contencioso-administrativo.

Así, el apartado primero del artículo 89 LGT se refiere a los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas, en el sentido de que tendrán efectos vinculantes, *en los términos previstos* en ese artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

Por tanto, ese efecto vinculante se produce *en los términos previstos* por dicho precepto, términos que contemplan precisamente la necesidad de aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante sino a cualquier

obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

5.- Consecuentemente, el juez ha de constatar si la Administración se apartó o no de la doctrina administrativa tras examinar el cumplimiento de los requisitos exigidos en el art. 89.1 LGT, más en concreto, analizando si existe identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la consulta, pudiendo, en todo caso, negar la vinculación y mantener la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación cuando falte tal identidad y, por imperativo del propio artículo 89 LGT, cuando se hubiera modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

6.- A la vista de lo expresado, la pretensión casacional decae por cuanto la Administración valoró el criterio de las consultas vinculantes, aducidas por la parte recurrente, entendiéndose, en definitiva, que resultaban de aplicación criterios diferentes al presente caso.

7.- Por otro lado, el acuerdo de liquidación negó la identidad de situaciones, circunstancia crucial, teniendo en consideración que la consulta no había sido solicitada por la recurrente. Este sentido -apunta el abogado del Estado-, el acuerdo de liquidación señaló que "se debe tener en cuenta la dificultad de aplicar las consultas alegadas por el interesado, que parece que exigen conocer cuál es el lugar de realización de las actividades económicas de los clientes de las agencias de publicidad con las que contrata el obligado tributario, dificultad que se incrementa al tener en cuenta que se trata de empresas no situadas en el TAI ni en el territorio de la Comunidad. Resulta que el obligado tributario basa la no sujeción de las operaciones en que" el destinatario inmediato del servicio realiza operaciones en el TAI, lo que en ningún caso ha quedado acreditado en el caso Softonic", sin embargo, en este escrito, no se aporta tampoco por parte del interesado prueba que verifique que los destinatarios inmediatos de los servicios no los realicen en el TAI".

En el mismo sentido, la sentencia recurrida cuestiona también la aplicación en el presente caso de aquellas consultas, señalando en su Fundamento de Derecho Cuarto que "las consultas invocadas por la recurrente se refieren a supuestos en los que no concurre destinatario intermedio, como es el caso".

8.- Las circunstancias que se acaban de referir impiden, por sí mismas, el acogimiento del recurso de casación. Pero es que, a mayor abundamiento, aunque admitiéramos en términos hipotéticos una identidad entre los hechos y circunstancias del obligado con los supuestos a los que se refieren las consultas, no sería posible desconocer la interpretación, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de nuestras sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y rec. 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) y que -como veremos en el siguiente Fundamento de Derecho-, justificaría un eventual cambio de criterio en cuanto a las consultas vinculantes anteriores, específicamente, con relación a la lectura que la propia recurrente patrocina de las consultas vinculantes V2829-15 y V1768-16 y que, en su opinión, se decantaron de forma expresa y motivada por la no sujeción al IVA de los servicios electrónicos prestados cuando los clientes no comunitarios inmediatos receptores de los mismos no los utilizasen para realizar otras operaciones sujetas al impuesto en el territorio español, al margen del "uso" que desde un punto de vista más económico (y subjetivo) pudieran realizar en nuestro territorio sujetos distintos ajenos a la relación mercantil entablada entre el prestador del servicio en cuestión y su cliente, dentro de la cadena de sucesivas prestaciones de servicios (entre los clientes no comunitarios de SOFTONIC y sus propios clientes, fundamentalmente intermediarios; entre estos últimos y propios clientes, y así sucesivamente).

9.- Por otro lado, atendidos los términos del debate, no resulta baladí en el presente supuesto, la vinculación de la Administración tributaria a la doctrina definida por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Y es que más allá del criterio plasmado en la resolución del TEAC impugnada en la instancia, que rechaza el criterio de la entonces reclamante sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando que, "en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena", dicho órgano económico administrativo se venía pronunciando ya, tiempo atrás, sobre la regla de localización de los servicios, de manera no coincidente con la tesis que formula la recurrente.

Basta recordar que en sus resoluciones de 5 de abril de 2011 (RG 4104/2009) y de 18 de diciembre de 2012 (RG1999/2010), había considerado que "a los servicios de publicidad les son aplicables las mismas reglas de localización que a los servicios de telecomunicaciones, siendo lo verdaderamente relevante que la utilización y explotación efectivas del servicio en cuestión se lleve a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata, esto es, en este caso en España", asumiendo que las reglas de localización del hecho imponible de servicios de telecomunicaciones, contenidas en el artículo 70.Uno.8.ª.A) Ley 37/1992 deben aplicarse en relación con el destinatario y prestador intervinientes en la concreta operación que se analiza sin tener en cuenta operaciones anteriores o posteriores ni la condición del destinatario como destinatario intermedio o destinatario final de los servicios, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 2003, C-438/01, Design Concept, ECLI: EU:C:2003:325.

De tales resoluciones se derivaba ya que, cuando en aplicación de las reglas de localización, el servicio se localizara fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, y la utilización efectiva del servicio se produzca en el Territorio de Aplicación del Impuesto, resultaría de aplicación la regla de cierre del artículo 70. Dos Ley 37/1992, que localiza el servicio, en esos casos, en el TAI cuando la utilización efectiva se realice en el TAI. En definitiva, según aquellas resoluciones del TEAC, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 constituye una excepción a las reglas del artículo 70.Uno, y localiza en el TAI los servicios prestados por el proveedor tanto al destinatario intermedio como al destinatario final, siempre que la utilización o explotación efectiva de los servicios tenga lugar en el TAI, lo que evoca la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de febrero de 2009, C-1/08, Athesia Druck, ECLI: EU:C:2009:108.

Más allá de que el referido criterio doctrinal del TEAC parecía desmentir ya la interpretación que obtiene la recurrente de las consultas vinculantes a las que alude -y que, conforme hemos razonado, no cabe aplicar en el presente caso, a tenor del propio artículo 89 LGT- el artículo 239. 8 LGT cobra un especial protagonismo en casos como el presente, por cuanto proclama la vinculación de la Administración tributaria del Estado a la doctrina administrativa de dicho órgano revisor.

Así, conforme al artículo 239.8 LGT "[l]a doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente"

10.- Aunque la recurrente parece reconocer que el acierto o no de la Sala de instancia dependerá en gran medida, a su vez, del criterio respecto del segundo motivo casacional que ha sido admitido a trámite (la interpretación del artículo 70.Dos Ley del IVA con relación a servicios de publicidad

prestados por vía electrónica a través de internet), parece desdeirse a continuación de dicha afirmación, al apuntar que la respuesta al primer motivo casacional no debería verse condicionada por ello, considerando que en el año 2017 existía una doctrina administrativa vinculante que era perfectamente aplicable.

Tal apreciación es incorrecta en la medida que -recordémoslo una vez más- el auto de Admisión se refiere al alcance del control de legalidad del juez contencioso administrativo y, de acuerdo con lo anteriormente expresado, es evidente que no se encuentra vinculado a las consultas de la Dirección General de Tributos, vinculación que tampoco cabe predicar con relación a la Administración fuera de los términos previstos en el artículo 89 LGT, términos que, en este caso, conforme a todo lo expuesto, no concurren.

CUARTO. - Localización del hecho imponible del IVA en los servicios prestados por la recurrente

1.- Específicamente, con relación a la segunda cuestión de interés casacional cabe observar que el escrito de interposición se esfuerza en presentar la realidad de los servicios prestados, rechazando las conclusiones obtenidas, en sentido coincidente, por la Administración Tributaria, por el TEAC, así como por la sentencia de instancia.

En efecto, frente a la consideración de la sentencia de instancia en torno a que los servicios que presta son de publicidad utilizando nuevas tecnologías, a través de internet, SOFTONIC pone de manifiesto que sus servicios serían de naturaleza exclusivamente electrónica, además de no necesariamente publicitarios. En definitiva, enfatiza los servicios que presta sobre la base de la genérica calificación de servicios electrónicos, lo que le permite defender que, precisamente por ello, su principal característica sería la ausencia de un territorio desde el que pudieran difundirse los mensajes publicitarios.

En este sentido es ilustrativa la resolución del TEAC, cuando afirma: "Por tanto, la entidad presta servicios de publicidad, si bien con una peculiaridad como es el medio utilizado, que son las páginas web propias y de sus filiales. Así, la Inspección califica a los servicios prestados por la entidad como servicios de publicidad prestados por vía electrónica.

Con independencia de que los servicios sean considerados servicios de publicidad o servicios prestados por vía electrónica, ambas categorías se incluyen en la enumeración recogida en el apartado Dos del artículo 69 de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente, con los efectos que se exponen en el fundamento de derecho siguiente."

Por su parte, la sentencia recurrida pone de manifiesto que, "no se puede olvidar que estamos en presencia de servicios de publicidad por vía electrónica prestados por una empresa establecida en territorio de aplicación del impuesto; prestación que, como pormenoriza la Administración, y no resulta desvirtuado, se efectúa mediante la inserción de mensajes publicitarios en las páginas web de la propia entidad y sus filiales, en las que se facilita al público que accede a las mismas la descarga gratuita en distintos idiomas de múltiples programas y aplicaciones informáticas como factor estimulador del referido acceso, siendo así que únicamente se toma en consideración el dominio ES de las páginas, que abarca tanto España como el resto de países de habla española, y, a su vez, a los internautas de habla española que acceden precisamente al contenido de las páginas web con el dominio ES utilizando dispositivos con dirección IP conducentes a localizaciones en territorio español, convirtiéndose, por lo tanto, en receptores de los mensajes publicitarios contenidos en dichas páginas.

Los clientes de Softonic International, S.A. son fundamentalmente agencias de publicidad que utilizan a la entidad como plataforma para a su vez gestionar la publicidad de sus clientes.

En este punto se ha de tener en cuenta que, como declaran las SSTS de fecha 16 y 17 de diciembre de 2019 -recursos de casación 6477/2018 y 6274/2018-, la sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto

Athesia Druck, C-1/08, permite dilucidar quién debe considerarse destinatario de los servicios, además de que también clarifica y proporciona pautas interpretativas sobre cuál debe considerarse el lugar de utilización efectiva de los servicios.

En este sentido, como señala la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala de fecha 26 de mayo de 2014, dictada en el recurso número 97/2013 y confirmada por la STS de 6 de abril de 2016 -sentencias que son tomadas en consideración tanto en las actas de disconformidad como en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC-, el TJUE, en la citada sentencia de 19 de febrero de 2009, estableció la procedencia de la aplicación de la cláusula de cierre prevista en el mentado artículo 70.Dos a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por éste último sino por clientes del mismo -clientes austríacos y alemanes en un Estado miembro de la Comunidad (Italia)-.

Y ello es lo que precisamente toma en consideración la resolución impugnada cuando señala que la cláusula de utilización efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resulta aplicable a los servicios prestados por Softonic International, S.A. a las agencias de publicidad, que son los destinatarios iniciales de esos servicios, las cuales los prestan a su vez a sus propios clientes, que son los anunciantes que los utilizan en el territorio de aplicación del impuesto con el objeto de aumentar sus ventas en el mismo, como efectivamente acontece en el presente caso.

Lo anterior determina el rechazo de la indebida toma en consideración por parte de la Administración de la mentada Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08, así como de las argumentaciones relativas a que lo relevante es el destinatario inmediato de la prestación, pues lo determinante es que la utilización o explotación efectiva se realice en el propio territorio, tal y como sucede en el caso que nos ocupa, debiendo notarse que la citada sentencia STS de 6 de abril de 2016 -recurso número 3488/2014- señala que " en modo alguno se desprende de los términos en los que se pronuncia el Tribunal que se acote al supuesto en el que el destinatario intermedio sea el que utilice o explote el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, al contrario, de sus términos se colige, al no distinguir, que basta para la utilización de la facultad prevista en el citado art. 9, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva -aplicable racioni temporis-, plasmada en el art. 70.dos, que la utilización o explotación efectiva se realice en el propio territorio, tal y como sucede en el caso que nos ocupa".

2.- No procede en sede de casacional indagar, desde el punto de vista fáctico, la tipología de los servicios prestados por la recurrente, máxime cuando, como acabamos de ver, vienen claramente definidos como servicios de publicidad por el TEAC y por la sentencia recurrida.

3.- Considerados, en los términos expresados, como servicios de publicidad, los prestados por la parte recurrente, debemos estar, a tenor del artículo 69. Uno. 1.º de la Ley del IVA al lugar de ubicación de los destinatarios de dichos servicios.

Así, el artículo 69 Ley del IVA, en la redacción vigente en los períodos comprobados, establecía:

"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 esa 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:

(...)

c) Los de publicidad.

(...).

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

(...)."

El artículo 70 de la Ley del IVA define las siguientes reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios:

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

(...).

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).

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, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

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

(...).

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión."

4.- Por tanto, tratándose de prestaciones de servicios comprendidas en la enumeración que realiza el artículo 69.Dos de la Ley del IVA (servicios de publicidad), a tenor del apartado Dos del artículo 70 Ley del IVA cabe considerar que la localización de los servicios se encuentra en el territorio de aplicación del impuesto, cuando la entidad destinataria sea empresario o profesional actuando como tal y conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, estos no se entiendan prestados en la Comunidad, y siempre que la utilización o explotación efectiva del servicio se realice en el territorio de aplicación del impuesto.

Las previsiones relativas a la localización de los servicios a efectos del hecho imponible de Ley del IVA pretenden abonar un escenario de seguridad jurídica destinado a prevenir o resolver conflictos que, eventualmente se materializarían en supuestos de doble imposición o de no imposición con la

consiguiente frustración de la normativa de la Unión, tesitura a la que procura responder el referido art. 70. Dos de la ley del IVA.

5.- Insiste la recurrente que la regla de localización del hecho imponible debe realizarse sobre la base de un criterio jurídico o contractual en lugar de acudir a un criterio económico fundamentado en el destinatario último de los servicios.

Como resulta manifiesto, la controversia discurre en torno al uso o explotación efectiva de los servicios, en particular, si debe considerarse producida en el territorio de aplicación del IVA.

Sin embargo, como mantiene la Administración, en los servicios de publicidad prestados por vía electrónica a destinatarios no establecidos en la Unión (agencias de publicidad) no puede desconocerse una proyección en cuanto al uso efectivo de dichos servicios con relación a los usuarios finales con IP española conectados a la web de SOFTONIC (elemento de anclaje utilizado por la Inspección para determinar el lugar de utilización de los servicios) frente al total de los internautas finales conectados (IPs totales).

Desde esta perspectiva el debate se reconduce a un escenario eminentemente probatorio, cobrando especial interés al respecto las reglas de la carga de prueba, es decir, a quién corresponde acreditar (art 105 LGT) las circunstancias que determinan la aplicación de la regla especial de la localización, debiéndose destacar el principio de facilidad probatoria que, en este caso, traslada dicha responsabilidad a la parte recurrente, sin que la misma hubiese desvirtuado la anterior constatación.

6.- Por lo demás, cabe considerar que el razonamiento de la sentencia de instancia es coherente con nuestra jurisprudencia y con la interpretación que el Tribunal de Justicia realiza de la regla general de localización del hecho imponible prevista en la Directiva IVA.

A estos efectos, cabe evocar lo expresado en nuestras sentencias 1782/2019 de 16 de diciembre, rec. 6477/2018; y 1817/2019 de 17 de diciembre, rca. 6274/2018, asuntos en los que analizamos si se producía el hecho imponible del IVA por la prestación de determinados servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría a una entidad residente en Gibraltar.

En aquel caso, como aquí ocurre, las inmediatas receptoras de los servicios se encontraban, ambas, domiciliadas en Gibraltar, por lo tanto, fuera del territorio de aplicación del impuesto, de forma que, al igual que subyace en el presente recurso, la controversia en aquellos otros asuntos se focalizaba en determinar dónde debía localizarse el lugar de utilización o explotación efectivas de los servicios prestados, a cuyo efecto, interpretamos la regla de la "utilización o explotación efectivas" prevista en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA y en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, "concepto jurídico que encierra una verdadera norma de conflicto en el sentido de que, en supuestos como el presente, su adecuada comprensión permitirá ubicar el lugar de la prestación de servicios y, por ende, determinar si los servicios se encontraban o no sujetos a IVA."

Reproducimos a continuación lo expresado en nuestra sentencia 1782/2019 de 16 de diciembre, rec. 6477/2018:

"SEGUNDO. - El marco normativo.

1.- Derecho de la Unión Europea

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

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

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

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

2.- Derecho español

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

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

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

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

(...)

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

caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

(...)

c) Los de publicidad.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

TERCERO.- La utilización o explotación efectivas, entendidas como uso o consumo de los servicios: impropiedad 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 n.º 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 n.º 4054/2013) "una cosa son los hechos, y otra las consecuencias jurídicas que de ellos dimanar. La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos que constituyen la base del litigio no puede ser controvertida en casación salvo en circunstancias excepcionales que ha detallado la jurisprudencia; pero, en cambio, la pura valoración jurídica que esos hechos merecen, o lo que es lo mismo, la calificación jurídica de dichos hechos, o la determinación de las consecuencias jurídicas que de tales hechos fluyen, son cuestiones que precisamente por residenciarse en el terreno de los juicios de carácter jurídico resultan susceptibles de problematizarse en casación siempre y cuando se desenvuelvan en este específico ámbito de la discusión jurídica y no pretendan encubrir bajo el mismo una discusión puramente fáctica".

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

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

Ciertamente, algunos pasajes contenidos en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia de instancia podrían dar lugar a esa impresión, en particular, cuando la Sala de instancia explica que "[...] dos entidades del Grupo al que pertenece la actora liquidaron la tasa y el impuesto sobre el juego, lo que implica la organización o celebración de juegos de envite o azar en territorio español; por otro lado, la actora dispone de una oficina ubicada en España (en principio en Barcelona, luego en Madrid) en la que presta servicio personal con residencia en España, y esto comporta el uso de medios personales y materiales con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios en nuestro país." Asimismo, en otro pasaje, la sentencia se refiere a que "la entidad actora ha declarado que en el ejercicio 2012 había cedido en arrendamiento un espacio de oficina a una agencia de publicidad."

Sin embargo, esa primera impresión se desvanece mediante la lectura completa de la sentencia, pues los jueces de instancia rechazan esa visión territorial, al atender de forma explícita al criterio de la utilización o explotación del servicio, concluyendo, precisamente, que "por tanto, los elementos de prueba incorporados a las actuaciones permiten afirmar que aunque la entidad destinataria de los servicios cuestionados está establecida en Gibraltar, la utilización o explotación de dichos servicios se realiza en el territorio de aplicación del impuesto, a tenor del art. 70.Dos de la Ley del IVA y de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 19 de febrero de 2009."

Y son perceptibles con claridad los argumentos que llevan a la Sala de instancia a entender aplicable dicho criterio de conexión. Recordemos que tras analizar la sentencia Athesia Druck así como nuestra sentencia de fecha 6 de abril de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 3488/2014, específicamente valora la circunstancia de que "una parte de las facturas recibidas por la

recurrente se han expedido por la suscripción a revistas y periódicos editados y difundidos en territorio español, habiendo alegado el representante de la actora en el escrito presentado en la Inspección el 10 de septiembre de 2012 que la finalidad de esas suscripciones era la evaluación de los resultados de las campañas de publicidad en las que BIME ha asesorado".

Por tanto, nos encontramos ante un supuesto de prestación de servicios, consistentes en la publicidad, similar a la que concurría en la sentencia Athesia Druck, circunstancia ésta que, incluso, enfatiza la sentencia impugnada rechazando las alegaciones de la recurrente formuló en la instancia relativas a que los servicios prestados no eran en realidad de publicidad: "Sin embargo, estas alegaciones de la parte actora no pueden ser acogidas por la Sala. En efecto, la afirmación de que los servicios controvertidos no son de publicidad entra en abierta contradicción con las pruebas obrantes en el expediente administrativo (a las que ya hemos hecho referencia), en concreto con las facturas recibidas por Bime en concepto de suscripción a revistas y periódicos españoles, cuyo fin era evaluar los resultados de las campañas de publicidad. Y la propia recurrente arrendó un espacio de oficina a una agencia de publicidad, lo que no resulta coherente si sólo se dedicara a tareas de asesoramiento. Así pues, hay que rechazar la tesis de la parte actora."

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

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

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

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

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

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

impugnada, "no hay que olvidar que en la demanda se admite que el Grupo tiene filiales en seis países: España, Reino Unido, Italia, Portugal, China y Austria."

Pues bien, aunque compartimos con la Sala de Madrid que dicha circunstancia "carece de eficacia a los fines pretendidos al no tener por objeto este procedimiento analizar el sistema organizativo del grupo de sociedades, sino determinar la sujeción o no al IVA de los servicios que presta la entidad recurrente" lo cierto es que en determinados países, entre ellos, España, el grupo cuenta con sociedades -como la recurrente- y aunque, en abstracto, resulte posible admitir que las actividades que desarrolla en España permita reforzar la imagen internacional de marca del grupo, el pretendido efecto global de los servicios de consultoría y marketing por ella prestados se enfrenta, nuevamente, a la realidad fáctica que la sentencia considera probada, específicamente, cuando afirma que "el invocado carácter global de la actividad que realiza la sociedad destinataria de los servicios que presta la actora no supone que tales servicios se utilicen o exploten fuera del territorio de aplicación del impuesto, pues el criterio que se mantiene en la demanda entra en abierta contradicción con las comunicaciones aportadas por la representación de la entidad recurrente durante las actuaciones inspectoras, en las que limita la realización de los aludidos servicios al mercado español y en atención a criterios de promoción y repercusión en ese único mercado."

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

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

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

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

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

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

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

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera.

[...]"

7.- Teniendo en consideración lo expresado y a la vista de lo razonado -tanto desde la perspectiva fáctica como jurídica- por la sentencia de instancia, no apreciamos motivos para desviarnos de la jurisprudencia anteriormente referida, que -estimamos- resulta aplicable al caso que nos ocupa.

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la LGT.

A estos efectos, habrá de tener en consideración que el efecto vinculante de las consultas tributarias, ha de producirse *en los términos previstos* en el art 89 LGT, términos que contemplan la aplicación al consultante de los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Con independencia de lo anterior, dado que las consultas a las que se refiere el artículo 89 LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la

Constitución, deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

Reafirmamos la jurisprudencia fijada en nuestras sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y rec. 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) sobre el concepto de "utilización o explotación efectiva" previsto en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA con relación a servicios de publicidad, prestados por vía electrónica a través de internet, en el sentido de que la sujeción al impuesto se producirá cuando tales servicios tengan como destinatarios de los mensajes a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

SEXTO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 6376/2022, interpuesto por la representación procesal de Softonic International, S.A. (SOFTONIC), contra la sentencia de 25 de mayo de 2022 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 963/2020.
- 3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.