

EL TRIBUNAL SUPREMO SE PRONUNCIA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE “USO EFECTIVO”

La Sala Tercera del Tribunal Supremo (en adelante “TS”), se ha pronunciado los pasados [16](#) y [17](#) de diciembre de 2019 sobre la aplicación de la regla de “uso efectivo”. Ello trae causa del recurso de casación interpuesto por una casa de apuestas contra la sentencia pronunciada el 17 de julio de 2018 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (“TSJ de Madrid”).

Ambas sentencias son consecuencia de dos acuerdos de liquidación dictados con motivo de actuaciones inspectoras y de comprobación e investigación de carácter parcial realizadas por el servicio de Inspección sobre el IVA, por el periodo comprendido entre los años 2008 y 2012, cuyo importe ascendía a casi 1 millón de euros.

Síntesis

En el presente caso, la recurrente es una sociedad establecida en el territorio de aplicación del impuesto (“TAI”), que presta servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento a sociedades establecidas en Gibraltar, dedicándose estas últimas -destinatarias del servicio de publicidad- a la actividad del juego *online*. Por ello, la problemática que se suscita reside en determinar si la utilización o explotación efectiva de los servicios de publicidad, se entiende localizada en el TAI en aplicación de la regla del artículo 70.Dos de la LIVA (en cuyo caso la recurrente debería repercutir el Impuesto), o, si por el contrario, la misma estaría localizada en Gibraltar y, por consiguiente, estos servicios estarían deslocalizados y no sujetos a IVA.

Adicionalmente, la recurrente plantea la posibilidad de aplicar parcialmente la regla de “uso efectivo” a partir del volumen de ingresos anuales obtenidos de jugadores residentes en España, respecto a los ingresos anuales totales obtenidos por la sociedad establecida en Gibraltar, pues considera que los servicios de patrocinio deportivo tienen un efecto global que fomenta los servicios de juego *online* entre eventuales jugadores localizados en todo el mundo.

Argumentos esgrimidos por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

En primer lugar, el TS entra a analizar si el Tribunal de instancia: i) 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 de dicha regla en relación con la aplicación de la denominada “regla de aplicación parcial” cuya aplicación plantea la demandante.

En cuanto a la primera de las cuestiones, la recurrente alega que la Sala del TSJ de Madrid lleva a cabo una “aplicación territorialista incorrecta” de la regla de la utilización o explotación efectivas, pues considera que en vez de atender al lugar donde los referidos servicios son efectivamente utilizados o explotados por la destinataria de los mismos (en este caso, la sociedad gibraltareña), se refiere al lugar de realización material de los mismos por parte del prestador (la recurrente). No obstante, el TS considera que la Sala de instancia ha atendido de forma explícita y correcta al criterio de la utilización o explotación del servicio, pues esta última determina que de los elementos de prueba de los que se dispone (entre otras: un escrito presentado por el interesado y un correo electrónico que acreditan que los servicios de publicidad y marketing se dirigen al mercado español), **se puede afirmar que pese a que la sociedad destinataria de los servicios se encuentra establecida en Gibraltar, la utilización y explotación de los referidos servicios se realiza en el TAI en virtud del artículo 70.Dos de la LIVA y de la mencionada sentencia del TJUE.**

No obstante lo anterior, el TS trae a colación el asunto C-1/08, “*Athesia Druck*”, en el que el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”), clarifica y proporciona pautas interpretativas sobre **cuál debe considerarse el lugar de utilización efectiva de los servicios de publicidad, que indica que será en el que se difunden los mensajes publicitarios, sin perjuicio de que los destinatarios de dichas prestaciones pueden estar en cualquier lugar del mundo, pues es en este lugar en el que se lleva a cabo la utilización y explotación efectivas**, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. De esta manera, **resulta evidente que la evolución normativa y jurisprudencial abandona los criterios de territorialidad** (en contraposición a lo alegado por la recurrente), que atienden al lugar dónde se presta el servicio y no aquel en el que se utiliza o explota el mismo.

Por último, el TS aborda la posibilidad planteada por la recurrente de **aplicar parcialmente la regla de la “uso efectivo”**, considerando que, en primer lugar, esta aplicación de la norma no está recogida ni en la legislación ni en la jurisprudencia. Adicionalmente, el Tribunal considera que, tal y como ha quedado acreditado anteriormente, en tanto los controvertidos servicios se han limitado al mercado español, no cabría la aplicación de esta regla de manera parcial.

Asimismo, entiende que el criterio planteado por la recurrente para el cálculo del Impuesto a repercutir en el TAI no es correcto, pues la misma lo plantea a partir del volumen de ingresos anuales obtenidos de jugadores residentes en España, respecto a los ingresos anuales totales obtenidos por la sociedad establecida en Gibraltar, siendo esto incorrecto, ya que estos ingresos no se están refiriendo a los ingresos de la recurrente (la sociedad prestadora de los servicios de publicidad), sino a los de su empresa vinculada en Gibraltar a la que esta última le presta los servicios.

Si bien, el TS considera que sería más adecuado haber planteado el cálculo atendiendo a la efectividad de los servicios prestados por la recurrente, efectividad que debería ser medida teniendo en consideración el porcentaje de jugadores captados en el territorio español como

consecuencia de sus servicios publicitarios, frente al porcentaje de jugadores captados en otros territorios distintos, también como consecuencia de esos mismos servicios publicitarios y de marketing prestados por la recurrente. No obstante, la dificultad que comportaría documentar esos porcentajes podría derivar en que este argumento resultara inocuo a los efectos pretendidos, convirtiendo en hipotética cualquier cuestión prejudicial planteada sobre este particular. **En definitiva, el TS rechaza la aplicación parcial de la regla de “uso efectivo” atendiendo a los argumentos utilizados por la demandante.**

Conclusiones de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

Por consiguiente, el TS ha fijado como criterio interpretativo:

“Se encuentran sujetos a IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el TAI, 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 online a través de plataformas digitales, esta última empresa utilice o explote en el TAI los servicios prestados por la primera.”

Consideraciones

Es importante tener presente las consecuencias que esta jurisprudencia puede tener sobre la doctrina existente de la Dirección General de Tributos, ya que, entre otras, la [Consulta Vinculante V1200-19, de 29 de mayo de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo](#), permite la aplicación parcial de la regla de “uso efectivo”. Por ello, hay que esperar a la evolución que esta doctrina pueda tener a raíz de las referidas sentencias del TS.

Por este motivo, es conveniente que aquellas empresas que hayan sujetado al IVA de manera limitada los servicios prestados a una compañía no establecida en la Comunidad (aplicando parcialmente la regla de “uso efectivo” permitida en la mencionada doctrina), analicen el efecto que esta sentencia pueda tener sobre el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones que realicen (y a las que les sea de aplicación dicha regla).

Por otro lado, hemos de aguardar cual va a ser la reacción de la Agencia Tributaria a este respecto, pues es posible que se realicen regularizaciones en este sentido.