



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 10 de febrero de 2022<sup>1</sup>

**Asunto C-596/20**

**DuoDecad Kft.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Lugar de la prestación de servicios — Determinación del destinatario de la prestación — Influencia en el lugar de la prestación de un posible montaje abusivo entre el destinatario de la prestación y un tercero — Principio de neutralidad — Evitación de la doble imposición — Deber de cooperación de las administraciones tributarias de los Estados miembros»

## I. Introducción

1. El presente procedimiento de decisión prejudicial pone de relieve los límites de la armonización del Derecho de la Unión. Aunque todos los Estados miembros han transpuesto correctamente la Directiva del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA), su aplicación a una prestación de servicios transfronteriza conduce, no obstante, a resultados diferentes. Tanto Portugal como Hungría afirman que el lugar de la prestación de servicios se sitúa en su territorio y reclaman para sí el IVA. Se produce una doble imposición real de una misma operación a pesar de la armonización plena de la legislación.

2. Esto es especialmente problemático en la medida en que, con arreglo al concepto que subyace a la Directiva IVA, las empresas implicadas ni siquiera son los contribuyentes propiamente dichos, sino únicamente —como ha declarado el Tribunal de Justicia—<sup>2</sup> recaudadores de impuestos por cuenta del Estado. En realidad, el IVA ha de ser un impuesto neutro para la empresa, que se limita a recaudarlo, pero eso solo sucederá si el impuesto se percibe una sola vez. Pues bien, esto, a su vez, requiere que el lugar de la prestación de servicios se sitúe en un único Estado miembro, como efectivamente prevé, en principio, la Directiva IVA. Sin embargo, también debe quedar

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> Véanse, entre otras, las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

excluido que en cada uno de estos Estados miembros sea posible resolver en firme que ese lugar se sitúa tanto en el uno como en el otro. Dicho de otro modo: no debe haber conflictos de calificación.

3. Adicionalmente, en este procedimiento prejudicial se suscita la cuestión de la determinación del destinatario de las prestaciones, cuando se reprocha a este haber creado junto a un tercero un montaje constitutivo de abuso de derecho. En el caso de autos esto es importante a fin de determinar correctamente el lugar de las prestaciones. En efecto, aunque este reproche sea fundado, se suscita la cuestión de si un reproche de abuso de derecho referido a la relación entre el tercero y el destinatario de la prestación puede repercutir en quien realiza la prestación, es decir, en el lugar de sus prestaciones.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

#### 1. Directiva IVA

4. El marco jurídico se desprende de la Directiva IVA<sup>3</sup> en su versión aplicable en los años 2009<sup>4</sup> y 2011,<sup>5</sup> los años controvertidos.

5. El artículo 2, apartado 1, letra c), prevé lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;»

6. El artículo 24, apartado 1, de la Directiva es del siguiente tenor:

«1. Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes».

7. El artículo 28 de la Directiva establece:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

<sup>3</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1).

<sup>4</sup> A estos efectos, en su versión modificada por última vez por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12).

<sup>5</sup> A estos efectos, en su versión modificada por última vez por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO 2010, L 326, p. 1).

8. Las normas sobre localización de la prestación de servicios se modificaron con efecto a partir del 1 de enero de 2010,<sup>6</sup> de modo que en los dos años en litigio eran aplicables normas de localización diferentes.

9. Para el ejercicio controvertido 2009, el artículo 43 de la Directiva presenta el siguiente tenor:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

10. Para el año controvertido 2009, esta norma sobre localización fue completada por el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

k) las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, las que se citan en el anexo II;».

11. Dicho anexo II, titulado «Lista indicativa de los servicios suministrados por vía electrónica contemplados en el artículo 56, apartado 1, letra k)», menciona, entre otros, el «suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos», así como el «suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos».

12. Para el año controvertido 2009 y en el caso de servicios prestados por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, el artículo 196 de la Directiva regulaba el traslado de la obligación tributaria al destinatario de la prestación:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 o, cuando estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, los destinatarios de los servicios a que se refieren los artículos 44, 47, 50, 53, 54 y 55, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.»

13. En cambio, por lo que respecta al año controvertido 2011, el artículo 44 de la Directiva regula como sigue la localización de las prestaciones de servicios a un sujeto pasivo:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

<sup>6</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11).

14. En ese sentido, el artículo 196 de la Directiva (relativo al traslado de la obligación tributaria al beneficiario de la prestación), establece lo siguiente para el año controvertido 2011:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.»

## 2. Reglamento n.º 904/2010

15. Adicionalmente, el Reglamento (UE) n.º 904/2010<sup>7</sup> regula la cooperación entre las administraciones de los Estados miembros en el ámbito del IVA.

16. El considerando 7 del Reglamento n.º 904/2010 presenta el siguiente tenor:

«A efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no solo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro.»

17. El artículo 1, apartado 1, del Reglamento n.º 904/2010 dispone lo siguiente:

«El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Determina, en particular, las normas y procedimientos que permiten a los Estados miembros recoger e intercambiar, por vía electrónica, dicha información.»

## B. Derecho húngaro

18. La Directiva IVA fue transpuesta por la Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido).

<sup>7</sup> Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1).

### III. Litigio principal

#### A. Antecedentes de la presente petición de decisión prejudicial

19. La presente petición de decisión prejudicial se inscribe en el contexto de unas resoluciones divergentes de las autoridades tributarias portuguesas y húngaras relativas al lugar de los servicios de soporte informático prestados por una empresa húngara (DuoDecad Kft; en lo sucesivo, «la demandante») a una empresa portuguesa (Lalib Gestao e Investimentos LDA; en lo sucesivo, «Lalib»).

20. Estas resoluciones divergentes son, en el fondo, la continuación de una controversia que aparentemente sigue pendiente de solución, relativa al reconocimiento, a los efectos del Derecho fiscal, de la concesión de licencias por otra empresa húngara, WebMindLicenses (en lo sucesivo, «WML»), a la misma empresa portuguesa (Lalib). Se trata de un contrato de licencia que tenía por objeto la transferencia de un *know-how* que permitía la explotación de un sitio web a través del que se prestaban servicios audiovisuales interactivos. Hace años el mismo conflicto ya fue objeto de un procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia.<sup>8</sup>

21. En el marco de ese procedimiento anterior, un órgano jurisdiccional húngaro preguntó al Tribunal de Justicia, en esencia, si dicho contrato de licencia celebrado entre WML y Lalib debía considerarse constitutivo de un abuso de derecho y cuáles eran los criterios determinantes a tal efecto. También se preguntó al Tribunal de Justicia si el Reglamento n.º 904/2010 debía interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examina la exigibilidad del IVA también en su propio Estado miembro con respecto a prestaciones que ya han sido gravadas con el IVA en otros Estados miembros está obligada a dirigir una solicitud de cooperación a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros.

22. El Tribunal de Justicia respondió a dichas cuestiones, entre otras cosas, que corresponde al órgano jurisdiccional remitente analizar todas las circunstancias del litigio principal para determinar si dicho contrato era un montaje puramente artificial que disimulaba el hecho de que la prestación de servicios de que se trataba no la efectuaba realmente la sociedad adquirente de la licencia, sino la sociedad otorgante de esta. Para ello debía averiguar, en particular, si la implantación de la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente de la sociedad adquirente de la licencia no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la actividad económica de que se trata en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refiere, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo. También resolvió que existe la obligación de dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros cuando dicha solicitud sea útil o incluso indispensable para determinar que el IVA es exigible en el primer Estado miembro.

23. Desde aquello, en el procedimiento entre WML y la Administración tributaria húngara se obtuvo esa información solicitada a las autoridades portuguesas. Según afirma la demandante, dichas autoridades consideran que la empresa portuguesa está efectivamente establecida en Portugal. Pues bien, parece que la Administración tributaria húngara aun así sigue considerando que el contrato celebrado entre WML y la empresa portuguesa es constitutivo de un abuso de derecho. Entiende que, por tanto, WML explota ella sola el sitio web y que las operaciones

<sup>8</sup> Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

generadas de este modo son realizadas por WML desde Hungría. Afirma que la «consecuencia lógica» es que todos los servicios de soporte informático vinculados a la explotación del sitio web tampoco han sido prestados a la empresa portuguesa, sino únicamente a WML en Hungría.

### ***B. Procedimiento en el litigio principal***

24. La demandante es una empresa que presta servicios de soporte informático a operadores de sitios web. Fue constituida el 8 de octubre de 2007. Parece que tiene cierto vínculo con WML, si bien no resulta con suficiente claridad de la petición de decisión prejudicial. A tenor de la segunda cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente, el propietario de WML es a la vez el administrador y/o propietario de la demandante.

25. La demandante emplea a profesionales con muchos años de experiencia y, gracias a un entorno técnico estable, es considerada líder del mercado en la transmisión de contenido multimedia a través de Internet. Su principal cliente era la sociedad portuguesa Lalib, a la cual, entre julio y diciembre de 2009 y durante todo el año 2011, emitió facturas por un importe total de 8 086 829,40 euros por prestaciones de servicios de soporte, mantenimiento y ejecución.

26. La sociedad portuguesa Lalib fue constituida el 16 de febrero de 1998 con arreglo a la legislación portuguesa y, durante el período considerado, su actividad principal era la prestación de servicios de entretenimiento por vía electrónica.

27. La demandante fue sometida a una inspección tributaria por la Administración tributaria y aduanera húngara. La inspección tenía por objeto el IVA y se refería al segundo semestre de 2009 y todo el ejercicio 2011. Como resultado de la inspección, la autoridad tributaria, mediante resolución de 10 de febrero de 2020, liquidó a cargo de la demandante una deuda tributaria de 458 438 000 forintos (HUF) (cerca de 1 250 000 euros) y le impuso además una multa tributaria de 343 823 000 HUF (cerca de 1 000 000 euros) e intereses de demora por importe de 129 263 000 HUF (cerca de 350 000 euros). La demandante interpuso un recurso contra dicha resolución, que fue desestimado mediante resolución de 6 de abril de 2020.

28. Las resoluciones de la administración tributaria demandada se basaron en una constatación efectuada durante el procedimiento, a saber, que el destinatario real de los servicios prestados a Lalib por la demandante no era Lalib, sino WML. A raíz de un nuevo procedimiento, tramitado frente a WML, constató que los servicios por medio del sitio web no los prestaba Lalib desde Portugal, sino que lo hacía WML en Hungría, así como que el contrato de licencia en cuestión (entre Lalib y WML) era ficticio.

29. La demandante interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución. Alega que, al igual que otras empresas colaboradoras, prestaba directamente servicios de soporte a Lalib y no a WML. En cuanto a los contratos celebrados con Lalib, afirma que ni WML ni el accionista mayoritario de WML intervinieron en ellos. Aduce que, por el contrario, en el marco del procedimiento contra WML, la Dirección tributaria para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas en Hungría solicitó a la Administración portuguesa la aclaración de los hechos. En su respuesta a dicha solicitud internacional, la Administración portuguesa indicó claramente que Lalib estaba establecida en Portugal, que durante el período considerado ejercía efectivamente una actividad económica por su cuenta y riesgo y que disponía de todos los recursos técnicos y humanos necesarios para llevar a cabo la explotación de los conocimientos adquiridos a nivel internacional.

30. Dado que, pese al procedimiento de petición de decisión prejudicial ya tramitado, el lugar de las operaciones realizadas (por Lalib o por WML) por medio del sitio web es apreciado de manera diferente por las administraciones tributarias portuguesa y húngara y ello puede tener repercusiones en el lugar de prestación de las operaciones de la demandante, el órgano jurisdiccional competente considera que es necesaria una nueva petición de decisión prejudicial.

#### IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

31. En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos siguientes cuestiones prejudiciales, que son muy extensas:

- «1. ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112 del Consejo en el sentido de que la adquirente de la licencia del *know-how* — sociedad establecida en un Estado miembro de la Unión (en el caso del litigio principal, en Portugal)— no presta los servicios disponibles en un sitio web a los usuarios finales, de modo que no puede ser la destinataria del servicio de soporte técnico del *know-how* del sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro (en el caso del litigio principal, en Hungría) como subcontratista, sino que este último presta tal servicio a la otorgante de la licencia del *know-how* establecida en este último Estado miembro, en circunstancias en las que la adquirente de la licencia:
  - a) disponía de oficinas alquiladas en el primer Estado miembro, infraestructura informática y de oficina, personal propio y amplia experiencia en el ámbito del comercio electrónico, y tenía un propietario con extensas relaciones internacionales y un administrador cualificado en materia de comercio electrónico;
  - b) había obtenido el *know-how* que reflejaba los procesos de funcionamiento de los sitios web y sus actualizaciones, emitía dictámenes al respecto, sugería modificaciones a dichos procesos y los aprobaba;
  - c) era la destinataria de los servicios que el sujeto pasivo prestaba sobre la base de ese *know-how*;
  - d) recibía regularmente informes acerca de las prestaciones efectuadas por los subcontratistas (en particular, acerca del tráfico de los sitios web y los pagos efectuados a partir de la cuenta bancaria);
  - e) registró en su propio nombre los dominios de Internet que permitían el acceso a los sitios web a través de Internet;
  - f) figuraba en los sitios web como prestador del servicio;
  - g) realizaba ella misma las gestiones encaminadas a preservar la popularidad de los sitios web;

- h) celebraba ella misma en su propio nombre los contratos con colaboradores y subcontratistas necesarios para la prestación del servicio (en particular, con los bancos que ofrecían el pago mediante tarjeta bancaria en los sitios web, con los creadores que proporcionan el contenido accesible en los sitios web y con los *webmasters* que promocionan el contenido);
- i) disponía de un sistema completo de recepción de los ingresos procedentes de la prestación del servicio en cuestión a los usuarios finales, como cuentas bancarias, una facultad de disposición exclusiva y completa sobre dichas cuentas, una base de datos de usuarios finales que permitía emitir facturas a estos por la prestación del servicio y un programa informático de facturación propio;
- j) indicaba en los sitios web su propia sede en el primer Estado miembro como servicio físico de atención al cliente, y
- k) es una sociedad independiente tanto del otorgante de la licencia como de los subcontratistas húngaros encargados de la realización de determinados procesos técnicos descritos en el *know how*,

habida cuenta asimismo de que: i) las circunstancias expuestas anteriormente fueron confirmadas por la correspondiente autoridad del primer Estado miembro, en su condición de órgano idóneo para la comprobación de esas circunstancias objetivas y verificables por terceros; ii) constituía un obstáculo objetivo para la prestación del servicio en el otro Estado miembro a través de los sitios web el hecho de que la sociedad de ese Estado miembro no podía acceder a un proveedor de servicios de pago que garantizase la recepción del pago mediante tarjeta bancaria en el sitio web, por lo que la sociedad establecida en ese mismo Estado miembro nunca realizó la prestación del servicio disponible en los sitios web, ni antes ni después del período examinado, y iii) la sociedad adquirente de la licencia y sus empresas vinculadas obtuvieron un beneficio derivado del funcionamiento del sitio de Internet globalmente superior a la diferencia que resulta de aplicar el tipo del IVA en el primer Estado miembro y en el segundo?

2. ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva IVA en el sentido de que la otorgante de la licencia del *know-how* —sociedad establecida en el otro Estado miembro— presta los servicios disponibles en un sitio de Internet a los usuarios finales, de modo que es la destinataria del servicio de soporte técnico del *know-how* del sujeto pasivo, como subcontratista, y este último no presta tal servicio a la adquirente de la licencia establecida en el primer Estado miembro, en circunstancias en las que la sociedad otorgante de la licencia:
- a) tenía recursos propios que consistían únicamente en un despacho alquilado y en un ordenador utilizado por su administrador;
  - b) tenía como únicos trabajadores propios un administrador y un asesor jurídico que trabajaba a tiempo parcial durante unas horas semanales;
  - c) tenía como único contrato el contrato de desarrollo del *know-how*;
  - d) encargó que los nombres de dominio de los que era propietaria fueran registrados por el adquirente de la licencia en su propio nombre, según el contrato celebrado con este último;



- e) no compareció nunca como proveedor de los servicios en cuestión frente a terceros, en particular, usuarios finales, bancos que ofrecían el pago mediante tarjeta bancaria en los sitios web, creadores del contenido accesible en los sitios web y *webmasters* que promocionan el contenido;
- f) no ha emitido nunca documentos justificativos relativos a los servicios disponibles en los sitios web, salvo la factura correspondiente a los derechos de licencia, y
- g) no disponía de un sistema (como cuentas bancarias y otras infraestructuras) que permitiera la recepción de los ingresos derivados del servicio prestado a través de los sitios web, habida cuenta asimismo de que, según la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), no se revela decisivo en sí mismo el hecho de que el administrador y accionista único de la sociedad otorgante de la licencia sea el creador del *know-how* y que, además, esa misma persona ejerza una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en este, de modo que la persona física que es el administrador y propietario de la sociedad otorgante de la licencia es también administrador y/o propietario de aquellas sociedades mercantiles subcontratistas —y, por ende, de la demandante— que colaboran en la prestación del servicio como subcontratistas por encargo del adquirente de la licencia, desarrollando las funciones indicadas que les corresponden?»

32. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, la República Portuguesa, Hungría y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió no celebrar una vista con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

## V. **Apreciación jurídica**

### A. *Acerca de las cuestiones prejudiciales*

33. Las dos cuestiones prejudiciales solo pueden entenderse teniendo presente el objeto del procedimiento principal. En dicho procedimiento, la demandante y la Administración tributaria húngara discrepan del lugar en que la demandante prestó servicios informáticos a Lalib.

34. Tanto con arreglo a la normativa anterior [artículo 43, en relación con el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA en su versión aplicable en 2009], como con arreglo a la normativa nueva (artículo 44 de la Directiva IVA en su versión aplicable en 2011), el lugar de ese tipo de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica *a otro sujeto pasivo* es el lugar en el que el destinatario haya establecido la sede de su actividad económica. Si Lalib fuera el destinatario de los servicios, el lugar se ubicaría en Portugal, de modo que Portugal habría percibido correctamente el IVA. En cambio, si una empresa en Hungría fuera el destinatario real de las prestaciones (por ejemplo, WML), el lugar de la prestación de los servicios informáticos se situaría en Hungría, de modo que Hungría habría exigido correctamente el IVA.

35. Si se realiza un examen más detenido, la cuestión de dónde se sitúa el lugar de sus prestaciones de servicios es irrelevante para la demandante si los dos destinatarios posibles fueran empresas que tienen derecho a la deducción del impuesto soportado y pagan el precio convenido además del IVA correspondiente. En esa situación, la diferencia de tipos impositivos entre Hungría y Portugal carecería de incidencia. Ahora bien, no carece de relevancia para la

demandante saber si la operación está sujeta al impuesto una sola vez —en Hungría o en Portugal— o dos veces —en Hungría y en Portugal—, pues la retribución convenida con el destinatario la percibirá una sola vez.

36. En este contexto, ambas cuestiones prejudiciales versan sobre la interpretación de las disposiciones relativas al lugar de la prestación contenidas en la Directiva IVA a fin de determinar, en el caso de autos, el lugar preciso, conforme al Derecho de la Unión, de los servicios prestados por la demandante. Dado que ese lugar depende de la sede del destinatario de la prestación, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por la determinación correcta, a la luz del Derecho de la Unión, del «correcto» destinatario de las prestaciones en la situación (transfronteriza) que aquí nos ocupa, en la que interviene también otra administración tributaria que defiende un resultado diferente al alcanzado por la primera administración tributaria («conflicto de calificación»).

37. Como, además, las dudas relativas a la determinación del correcto destinatario de las prestaciones se derivan del «carácter abusivo» controvertido de la concesión de la licencia por WML a Lalib, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, con carácter incidental, si el (posible) carácter abusivo de la concesión de la licencia puede influir en el lugar de una prestación realizada por un tercero.

38. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que reduzca considerablemente y reformule ambas cuestiones prejudiciales a fin de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.

39. En efecto, dicho órgano jurisdiccional está preguntando, en esencia, si los artículos 2, 24, 28 y 43 y siguientes, leídos a la luz del artículo 196 de la Directiva IVA, en sus versiones respectivas, deben interpretarse en el sentido de que, en las circunstancias del presente caso, la contraparte contratante según el Derecho civil, quien pagó la contraprestación (en el caso de autos, Lalib), es el destinatario de la prestación, en función del cual procederá determinar el lugar de la prestación. ¿O bien la posible existencia de una práctica abusiva entre la contraparte contratante y un tercero (WML) implica que dicho tercero deba ser considerado el destinatario de la prestación y que el lugar de la prestación se determine en función de este último?

40. El particular contexto descrito de este asunto también brinda al Tribunal de Justicia la posibilidad de precisar si, habida cuenta del Reglamento n.º 904/2010, el principio de neutralidad de la Directiva IVA exige que haya un único lugar de la prestación en situaciones transfronterizas o si el sujeto pasivo, dependiendo de las circunstancias, puede estar expuesto al riesgo de decisiones divergentes de las dos autoridades tributarias implicadas y, por tanto, a una doble imposición por el IVA.

41. Para responder a las cuestiones prejudiciales reformuladas, procede precisar, de entrada, cómo debe determinarse el destinatario de una prestación de servicios según la normativa del IVA (véase la sección B). A continuación, se examinará si la existencia de una práctica abusiva entre dicho destinatario de la prestación y un tercero puede influir en el lugar de la prestación de servicios de quien presta el servicio (véase la sección C). Posteriormente, se abordarán los problemas que suscitan las resoluciones contradictorias dictadas por las autoridades tributarias de diferentes Estados miembros en el marco de un sistema armonizado del IVA (véase la sección D).

## ***B. Sobre la determinación del destinatario de la prestación según la normativa del IVA***

42. Para determinar el destinatario «correcto» de una prestación de servicios procede aplicar los principios generales. Cuestión distinta es si existe o no una práctica abusiva. La determinación del destinatario correcto de la prestación se deriva de la interpretación de la Directiva IVA y, en este caso, tiene repercusiones en cuanto al lugar de la prestación de servicios. En cambio, la existencia o no de una práctica abusiva forma parte de la apreciación de los hechos. Tiene como consecuencia que las operaciones implicadas hayan de ser redefinidas para restablecer la situación que habría existido si no se hubieran producido operaciones constitutivas de prácticas abusivas.<sup>9</sup>

43. Pues bien, de la petición de decisión prejudicial se desprende únicamente que la Administración tributaria húngara considera que la relación contractual entre WML y Lalib es una práctica abusiva, en la medida en que, mediante esta estructura contractual, los usuarios del sitio web reciben un suministro desde Portugal a un tipo de IVA inferior al aplicable en Hungría. Sin embargo, como se desprende de las observaciones de la demandante, un procedimiento penal iniciado a este respecto no ha conducido hasta el momento a una imputación por fraude fiscal.

44. Pues bien, de la petición de decisión prejudicial no se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considere que las relaciones contractuales entre la demandante y Lalib constituyen una práctica abusiva. Es desde luego comprensible, ya que el tipo del IVA es irrelevante entre las empresas con derecho a deducir el impuesto soportado. Gracias a la deducción del impuesto soportado, tanto Lalib como WML pueden neutralizar la carga del IVA. En ese sentido, no se desprende de los autos en qué consistiría la ventaja fiscal de la que disfruta la demandante cuando presta los servicios de soporte informático a una empresa portuguesa y no a una empresa húngara. Portugal acierta al señalar esto.

45. Así pues, como también señala acertadamente Portugal, la cuestión principal que se suscita se refiere a cómo debe determinarse al destinatario de la prestación (en este caso, de los servicios informáticos prestados por la demandante) con arreglo a las normas de la Directiva IVA relativas al lugar de la prestación.

46. Conforme a reiterada jurisprudencia, el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (quiere decir, operaciones).<sup>10</sup> Ello implica que solo puede existir un destinatario de una prestación de servicios sujeta a gravamen en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

47. Pues bien, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios está sujeta a gravamen en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones

<sup>9</sup> Sentencias de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 46; de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 52, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 98.

<sup>10</sup> Sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 42, y de 26 de enero de 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), apartado 27 y jurisprudencia citada. Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 42.

recíprocas. En ese marco, la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al destinatario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido.<sup>11</sup>

48. Normalmente, entre dos partes contratantes que han acordado la realización y la retribución de una prestación de servicios existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. A la vista del procedimiento prejudicial, en el presente caso esto solo sucedía entre la demandante y Lalib. En cambio, WML no participó en la celebración del contrato relativo a los servicios de soporte informático que debían prestarse ni pagó la retribución. En consecuencia, es la contraparte contratante según el Derecho civil, en este caso Lalib, quien es el destinatario de la prestación, al que ha de atenderse para determinar el lugar de la prestación de servicios.

49. Esta interpretación (a saber, que el destinatario de la prestación es, por regla general, quien contrata con el prestador del servicio y quien está obligado a satisfacer la contraprestación) queda corroborada por el régimen establecido en el artículo 196 de la Directiva IVA, que completa las normas sobre localización.

50. En efecto, el artículo 196 de la Directiva IVA establece una transferencia de la obligación tributaria del prestador del servicio (en este caso, la demandante) al empresario destinatario de la prestación (en este caso, Lalib) cuando el servicio es prestado por una empresa que no esté establecida en el territorio del Estado miembro del destinatario. Se trata de simplificar la recaudación del impuesto y garantizar la eficacia de la imposición, como aclara el considerando 42 de la Directiva IVA.<sup>12</sup> El motivo de la transferencia que se prevé en el artículo 196 de la Directiva IVA consiste en que al Estado miembro del lugar de destino le resultaría difícil recaudar impuestos de empresas establecidas en el extranjero. Además, ello exime a los prestadores de servicios de las obligaciones de registro y de declaración en otros Estados miembros.<sup>13</sup>

51. Dicha transferencia convierte un impuesto indirecto sobre el consumo en un impuesto directo que grava directamente al destinatario de la prestación. Pues bien, ese cambio de deudor tributario implica que el destinatario de la prestación que, además de la retribución, también pasa a ser deudor del IVA, pueda tener en cuenta dicha deuda tributaria al acordar la retribución o, a más tardar, en el momento del pago de la misma. En principio, esto solamente le resultará posible a la contraparte contratante que en virtud de la relación jurídica mencionada sea deudora de la contraprestación.

52. En conclusión, de una interpretación de las normas relativas a la determinación del lugar de la prestación, a la vista del artículo 196 de la Directiva IVA, se desprende que, en principio, la contraparte contratante de la empresa prestadora del servicio es el destinatario de la prestación, al que ha de atenderse para determinar el lugar de la prestación.

<sup>11</sup> Sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizija* (C-21/20, EU:C:2021:743), apartado 31; véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de noviembre de 2018, *MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), apartado 39, así como de 22 de junio de 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), apartados 21 y 22.

<sup>12</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de abril de 2017, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 24, y de 13 de junio de 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392), apartado 28, ambas relativas al artículo 199 de la Directiva IVA.

<sup>13</sup> Sentencia de 6 de octubre de 2011, *Stoppelkamp* (C-421/10, EU:C:2011:640), apartado 33, relativa al artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

### ***C. Influencia de la existencia de una práctica abusiva entre el destinatario real de la prestación y un tercero***

53. Por lo tanto, en principio, la contraparte contratante según el Derecho civil que sea deudora de la contraprestación es el destinatario de la prestación en el sentido de la Directiva IVA. Procede examinar a continuación si la eventual existencia de una práctica abusiva entre el destinatario y un tercero (es decir, en el caso de autos, entre Lalib y WML) cambia algo a este respecto.

#### *1. Sobre la postura de las autoridades tributarias húngaras*

54. En mi opinión, procede responder negativamente a esta cuestión, acogiendo la postura defendida por Portugal. La postura opuesta de las autoridades tributarias húngaras socava los fundamentos del sistema de la Directiva IVA. El punto de partida de dicha postura es que de la práctica abusiva entre WML y Lalib resulta que WML opera el sitio web desde Hungría, de modo que por ello los servicios de soporte informático solo pueden haber sido prestados a WML en Hungría. Sin embargo, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la determinación del destinatario «correcto» de la prestación de la demandante no está íntimamente ligada a la cuestión de si el contrato de licencia celebrado entre WML y Lalib debe calificarse o no de abuso de derecho.

55. En efecto, si se siguiera esta lógica, no solo las prestaciones de la demandante deberían haber tributado en Hungría, sino todas las prestaciones que Lalib, una empresa portuguesa existente (si la respuesta portuguesa a la solicitud de información húngara ha sido reproducida correctamente), hubiera recibido en relación con la explotación del sitio web. Esto incluiría también las prestaciones realizadas por otros prestadores de servicios portugueses. En cualquier caso, no constituye una base suficiente para ello el hecho de que, a diferencia de la Administración tributaria portuguesa, la Administración tributaria húngara considere que Lalib no existe o que, a los presentes efectos, es idéntica a WML.

#### *2. Consideración de la neutralidad del IVA*

56. Para empezar, la Directiva IVA es, en principio, fiscalmente neutra.<sup>14</sup> Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, procede atender a la naturaleza objetiva *de la operación de que se trate*.<sup>15</sup> Así sucede, en particular, en el caso de la interpretación de las normas relativas al lugar de la prestación, que, como acertadamente ha expresado el Tribunal de Justicia, buscan evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (en concreto de operaciones).<sup>16</sup> Por lo tanto, tienen por objeto repartir la potestad tributaria entre los Estados miembros.

<sup>14</sup> Sentencia de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 50: el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas; de 29 de junio de 2000, *Salumets y otros* (C-455/98, EU:C:2000:352), apartado 19; de 29 de junio de 1999, *Coffeeshop “Siberië”* (C-158/98, EU:C:1999:334), apartados 14 y 21. Acerca de las excepciones, véanse las sentencias de 6 de diciembre de 1990, *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445), y de 5 de julio de 1988, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (289/86, EU:C:1988:360), apartado 20.

<sup>15</sup> Sentencias de 21 de febrero de 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), apartado 36; de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros* (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 39; de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, EU:C:2001:526), apartado 33, y sentencia de 6 de abril de 1995, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107), apartado 24.

<sup>16</sup> Sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 42, y de 26 de enero de 2012, *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35), apartado 27 y jurisprudencia citada. Véase, en este sentido, también la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 42.

57. Por consiguiente, la cuestión de si el destinatario de un lavado de un automóvil, es decir, de una prestación de servicios, es también propietario del vehículo, lo ha alquilado válidamente o lo ha robado es irrelevante a efectos de determinar quién es el destinatario y dónde se localiza el lugar de la prestación. Incluso un ladrón que ha contratado y pagado la limpieza del vehículo robado es y sigue siendo el destinatario de la prestación, de modo que el lugar de la prestación de servicios se determina en función de su persona (por ejemplo, si es o no sujeto pasivo; véanse, por una parte el artículo 44 y, por otra, el artículo 45 de la Directiva IVA).

### *3. Consideración de la perspectiva de quien presta el servicio*

58. Además, la lógica que siguen las autoridades tributarias húngaras no tiene en cuenta la técnica impositiva indirecta del IVA. En efecto, el «principio de abstracción», tal como se ilustra con el ejemplo del ladrón de coches, resulta asimismo del hecho de que, en el momento de la recaudación del impuesto, el empresario prestador del servicio actúa como una extensión del Estado («recaudador de impuestos por cuenta del Estado»<sup>17</sup>). En la medida en que no lo hace voluntariamente, sino por imperativo legal, también se le podría describir como «auxiliar obligado del Estado».<sup>18</sup>

59. Pues bien, dicho auxiliar del Estado debe saber dónde se sitúa el lugar de la entrega o de la prestación de servicios para poder aplicar el tipo impositivo correcto y abonar el impuesto debidamente [a la Hacienda pública]. Si el lugar de una prestación de servicios depende de la condición del destinatario de la prestación (por ejemplo, de si es o no sujeto pasivo), el prestador debe poder determinar dicha condición de un modo autónomo.

60. Deberá poder identificar y determinar a la otra parte contratante que, en virtud de los pactos contractuales, está obligada a pagarle la contraprestación (el precio). En cambio, el prestador de servicios, en principio, no influye en aquellas circunstancias que solo afectan a las relaciones entre el destinatario y terceros ni tiene conocimiento de las mismas. Por consiguiente, ese tipo de elementos, en principio, no deben ser relevantes para la localización de su entrega o de su prestación de servicios. Cuando presta su servicio lavando el vehículo, al sujeto pasivo puede serle indiferente quién es el verdadero propietario del vehículo que ha de lavar. El destinatario de la prestación es su contraparte contratante y el lugar de la prestación será siempre el mismo, con independencia de que el vehículo haya sido alquilado, comprado o robado.

### *4. Consideración del régimen de las operaciones en virtud de contratos de comisión*

61. A lo que antecede procede añadir que, como precisa el artículo 28 de la Directiva IVA, es posible que el destinatario de la prestación actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena. En consecuencia, no es relevante a efectos del IVA el hecho de que cualquier otra persona distinta de la otra parte contratante utilice efectivamente la prestación. Un no propietario que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena (por ejemplo, por cuenta del propietario), es también destinatario de una prestación de servicios.

<sup>17</sup> Véanse, entre otras, las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

<sup>18</sup> Véase Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, apartado 1.18.

62. Por consiguiente, lo que importa es que Lalib, en virtud de la relación jurídica subyacente, está obligada a pagar la contraprestación por los servicios de soporte informático de la demandante. En consecuencia, la cuestión de si Lalib recibió las prestaciones en nombre propio y por cuenta propia o en nombre propio pero por cuenta de WML carece, en principio, de incidencia sobre la condición de Lalib como destinatario de la prestación. Por lo tanto, el lugar de los servicios informáticos prestados por la demandante a Lalib se sitúa en Portugal y debe evaluarse con independencia de una posible práctica abusiva entre WML y Lalib.

#### 5. *Excepción imaginable: montaje abusivo por todos los implicados*

63. La situación solamente sería distinta, en su caso, si toda la estructura jurídica entre Lalib, WML y la demandante debiera considerarse un único montaje abusivo global. Esto permitiría que las operaciones fueran redefinidas para atender a continuación a la situación que habría existido si no se hubieran producido dichas operaciones. Sin embargo, de la petición de decisión prejudicial no se desprende que exista un montaje abusivo de esta clase.

64. Habida cuenta de que todos los elementos son indicativos de la existencia efectiva de Lalib, de que efectivamente está establecida en Portugal, de que efectivamente pagó las facturas de la demandante y de que no se aprecia la existencia de ventajas en cuanto al IVA, al menos por lo que respecta a los servicios de soporte informático, existen serias dudas de que tal posibilidad sea real. También la Comisión parece entender que únicamente Lalib suministra a los consumidores finales a través del sitio web. Sin embargo, en último término, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente apreciar este extremo.

#### 6. *Conclusión parcial*

65. El destinatario de los servicios informáticos prestados por la demandante es su contraparte contratante (Lalib). Una posible práctica abusiva entre WML y Lalib carece de incidencia a este respecto. Esto será así si la propia celebración del contrato entre la demandante y Lalib no debe considerarse como parte de una práctica abusiva. El Tribunal de Justicia, por un lado, no dispone de ningún elemento indicativo de esa situación y, por otro, solo podría apreciarla el órgano jurisdiccional remitente.

### ***D. Con carácter subsidiario: tratamiento de apreciaciones contradictorias efectuadas por autoridades tributarias de Estados miembros diferentes en el marco de la legislación del IVA***

#### 1. *Exposición del problema*

66. En lo que antecede ciertamente se ha aclarado el lugar de las prestaciones de servicios de la demandante. Sin embargo, en este procedimiento también subsiste un *riesgo de doble imposición* que es inherente al sistema del IVA. Dicho riesgo se materializaría si el órgano jurisdiccional remitente constatará que la totalidad de la estructura jurídica entre Lalib, WML y la demandante debe considerarse un único montaje abusivo.

67. Hungría se basaría en una prestación a WML, que localizaría en Hungría y percibiría así el IVA en Hungría. Por el contrario, es probable que Portugal prefiriese seguir calificando la situación como no constitutiva de montaje abusivo, de modo que el destinatario de la prestación sería Lalib y el lugar de la prestación se situaría en Portugal. Ello daría lugar a una doble imposición debido a un conflicto de calificación.

68. Este posible resultado es contrario a la idea del principio de neutralidad en la legislación del IVA. En efecto, como ya ha resuelto el Tribunal de Justicia, la doble imposición de las actividades profesionales es contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.<sup>19</sup> Así lo confirma también la jurisprudencia anterior relativa al riesgo de doble imposición en caso de importación de mercancías ya gravadas con el IVA.<sup>20</sup>

69. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia brinda algunos puntos de partida para evitar este tipo de doble imposición.

## *2. Ausencia de efecto vinculante de la primera liquidación en el tiempo*

70. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado acertadamente que el hecho de que un Estado miembro liquide el impuesto en primer lugar no vincula al otro Estado miembro a la hora de la correcta aplicación de la Directiva IVA.<sup>21</sup> Este planteamiento consistente en que «al primero que llega es al primero que se atiende» sería contrario a las ideas que subyacen a las normas sobre localización, destinadas a atribuir y repartir los ingresos fiscales entre los Estados miembros.

71. La cuestión de si del propio Reglamento n.º 904/2010 ya resulta que la administración tributaria de un Estado miembro que examine la exigibilidad del IVA está obligada a dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de otro Estado miembro cuando dicha solicitud sea útil o incluso indispensable para determinar que dicho impuesto es exigible en el primer Estado miembro,<sup>22</sup> a los presentes efectos, puede dejarse abierta.

72. En efecto, cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro tienen la facultad, y en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de ulterior recurso judicial, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.<sup>23</sup> En ese sentido, el órgano jurisdiccional remitente ha solicitado en este asunto al Tribunal de Justicia la interpretación de las normas sobre localización de la Directiva IVA.

<sup>19</sup> Sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 46; de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 76; de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 46, y sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203), apartado 9.

<sup>20</sup> Sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul Douane Expeditieur (15/81, EU:C:1982:135), punto 2 del fallo; en un sentido similar también la sentencia de 6 de julio de 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366), apartado 20.

<sup>21</sup> Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 54, confirmada por la sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 53. En ese sentido también, véase la sentencia de 5 de julio de 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540), apartado 65.

<sup>22</sup> En ese sentido, sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 59, pero no así la sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 48.

<sup>23</sup> Sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 51, y de 5 de julio de 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540), apartados 64 y 66, así como de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 59.



### 3. Interpretación divergente de las disposiciones relativas al lugar de la prestación

73. La solución es sencilla si el conflicto subyacente se refiere a la interpretación de las normas sobre localización, pues puede y debe resolverse acudiendo al Tribunal de Justicia. Su interpretación del Derecho de la Unión en el marco de la petición de decisión prejudicial vincula también a la otra administración tributaria.

74. Si en ese momento esta última aún no ha adoptado una decisión definitiva, esto evitará la doble imposición. Cuando ya exista una decisión definitiva que, contrariamente a la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia, da lugar a una doble imposición, esta será contraria al Derecho de la Unión. Así pues, si en su caso, después de una resolución prejudicial del Tribunal de Justicia, resulta que el IVA ya ha sido indebidamente pagado en otro Estado miembro, el interesado tiene derecho a obtener la devolución del exceso de IVA pagado. Procede recordar que es jurisprudencia reiterada que el derecho a obtener la devolución de los tributos que hayan sido recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos al justiciable por las disposiciones del Derecho de la Unión tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro de que se trate está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión.<sup>24</sup>

### 4. Apreciación divergente de los hechos subyacentes al litigio

75. Sin embargo, si el conflicto no versa sobre una interpretación divergente del Derecho de la Unión, sino sobre una apreciación divergente de los hechos (por ejemplo, la existencia o no de una práctica abusiva), la vía expuesta anteriormente no aporta una solución definitiva, pues la aplicación del Derecho de la Unión a los hechos concretos de un asunto compete a los órganos jurisdiccionales nacionales. Las decisiones de estos últimos no vinculan a las administraciones tributarias de los demás Estados miembros, de modo que persistiría el riesgo de doble imposición.

76. Esta doble imposición es contraria a los objetivos de la Directiva IVA (véase el punto 68 de las presentes conclusiones). Es cierto que, en materia de imposición de la renta, el Tribunal de Justicia ha declarado que, *a falta de una armonización* al nivel de la Unión, los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición.<sup>25</sup> Ahora bien, ello se refiere a la doble imposición que resulta de la legislación no armonizada de los impuestos que gravan las rentas y es el resultado de que a ese respecto los Estados miembros conserven su competencia legislativa. Es un argumento que no se puede admitir por lo que respecta a la legislación sobre el IVA.

77. Una doble imposición basada en el Derecho de la Unión (en este caso, la Directiva IVA) también afecta a los derechos fundamentales del sujeto pasivo (véanse los artículos 15, 16 y 17 de la Carta) durante la aplicación del Derecho de la Unión.<sup>26</sup> Adicionalmente, la doble imposición por el IVA de las entregas y de las prestaciones de servicios transfronterizas menoscabaría la libre circulación de mercancías y de servicios.

<sup>24</sup> Véase la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 52, y de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454), apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada.

<sup>25</sup> Sentencias de 26 de mayo de 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356), apartado 47; de 8 de diciembre de 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813), apartado 39, y de 12 de febrero de 2009, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92), apartado 31.

<sup>26</sup> Como es sabido, este requisito, que figura en el artículo 51, apartado 1, de la Carta, es interpretado por el Tribunal de Justicia de un modo muy amplio; véase, entre otras, la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), apartados 25 y ss.

78. En definitiva, la doble imposición, que es contraria al mercado interior, solo podría evitarse si, en esta situación particular (doble imposición por dos Estados miembros debido a un conflicto de calificación en relación con el IVA en una situación transfronteriza), excepcionalmente el propio Tribunal de Justicia establece por sí mismo el modo en que deben apreciarse los hechos, a saber, en el caso de autos, la existencia o no de un abuso.

79. Como única autoridad que puede adoptar una resolución vinculante para los Estados miembros de que se trate y, de ese modo, evitar efectivamente la doble imposición, en una situación similar el Tribunal de Justicia ya efectuó *de facto* su propia apreciación de los hechos. Así, por ejemplo, en el asunto que dio lugar a la sentencia *Auto Lease Holland*, la situación subyacente era una apreciación diferente de los hechos en dos Estados miembros, como señaló expresamente el órgano jurisdiccional remitente en aquel procedimiento.<sup>27</sup> El Tribunal de Justicia respondió aun así a la cuestión prejudicial y resolvió que «el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing cuando el arrendatario se abastece de carburante en las gasolineras, aun cuando este abastecimiento se efectúe en nombre y por cuenta del arrendador.»<sup>28</sup> Pues bien, esto no es otra cosa que la apreciación de los hechos por parte del Tribunal de Justicia, tal y como solicitó el tribunal remitente.

80. No obstante, para tener en cuenta que la apreciación de los hechos, en principio, compete al órgano jurisdiccional nacional y que los Estados miembros, gracias al Reglamento n.º 904/2010, disponen de posibilidades para intercambiar información y, con el Comité del IVA (artículo 398 de la Directiva IVA), de medios para llegar a acuerdos, el Tribunal de Justicia podría supeditar la respuesta a ese tipo de cuestiones prejudiciales a la condición de que, por regla general, se hayan agotado previamente esas otras posibilidades.

## VI. Conclusión

81. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales del Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría):

- «1. El destinatario de la prestación a quien ha de atenderse para determinar el lugar de la prestación debe establecerse desde la perspectiva del prestador del servicio en función de la relación jurídica subyacente de la que resulte quién debe soportar el coste de la prestación recibida. Para determinar al destinatario de la prestación y el lugar de la prestación carece de relevancia un reproche de abuso de derecho referido solamente al destinatario y un tercero.
2. El principio de neutralidad de la Directiva IVA y el Reglamento n.º 904/2010, habida cuenta de la Carta de los Derechos Fundamentales y de las libertades fundamentales, se oponen a la doble imposición por el IVA en varios Estados miembros de una única operación. Cuando esta doble imposición se deba a una apreciación diferente de los hechos y los Estados miembros no alcancen una solución concertada, el juez nacional puede, o incluso debe, solicitarla al Tribunal de Justicia.»

<sup>27</sup> Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), resolución de 22 de febrero de 2001, V R 26/00, UR 2001, 305, apartados 54 y 56.

<sup>28</sup> Sentencia de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), apartado 37. En un sentido similar también la sentencia de 5 de julio de 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540), apartado 49, que se basó en una valoración discrepante de la emisión de «créditos» en los Estados miembros.