

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ086554

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 16 de junio de 2022

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-596/20

**SUMARIO:**

**IVA. Lugar de la prestación de los servicios.** *Servicios de soporte técnico prestados a una sociedad establecida en otro Estado miembro.* Una sociedad registrada en Hungría cuya actividad principal es la programación informática. Prestó servicios de soporte técnico a otra sociedad establecida en Madeira (Portugal), que presta servicios de entretenimiento por medios electrónicos y que es su principal cliente. Por este concepto, emitió facturas por un importe total de 8 086 829,40 euros correspondientes al período comprendido entre julio y diciembre de 2009 y para todo el año 2011. La Dirección de Recursos expone que llevó a cabo una investigación en durante la cual se puso de manifiesto que los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal no eran prestados por la sociedad portuguesa, sino por la domiciliada en Hungría desde Hungría, siendo, a su juicio, «ficticio» el contrato de licencia concluido entre estas dos sociedades. De la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine, a raíz de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, (NFJ061523) si es la sociedad portuguesa o si, aunque el *know-how* que permite la prestación de estos servicios de entretenimiento haya sido objeto de un contrato de licencia concluido entre ambas sociedades, es la mercantil húngara quien debe considerarse el verdadero proveedor de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal. En dicha STJUE de 17 de diciembre de 2015, el Tribunal de Justicia recordó, en particular, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal y que el hecho de que el administrador y accionista único de la sociedad fuera el creador del *know-how* de dicha mercantil, de que esa misma persona ejerciera una influencia o un control sobre el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en este, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de dichos servicios fuera llevada a cabo por subcontratistas, al igual que las razones que puedan haber llevado a la mercantil húngara a transferir a la sociedad portuguesa el *know-how* de que se trata en lugar de explotarlo ella misma, no se revelaban decisivos en sí mismos. La STJUE de 18 de junio de 2020, asunto C-276/18, (NFJ078069), afirmó que cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los tribunales de un Estado miembro que conozcan de un litigio que plantee cuestiones que versan sobre una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. Y ello se deduce que, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas. Estas cuestiones se basan en la premisa de que la destinataria de los servicios de soporte técnico de que se trata en el litigio principal, a saber, la sociedad portuguesa no podría ser considerada destinataria de dichos servicios si no fuera dicha sociedad, sino la mercantil húngara la que presta, en realidad, los servicios de entretenimiento de que se trata, de modo que el contrato de licencia concluido entre ambas sociedades sería un montaje artificial que tiene su origen en un abuso de derecho. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el contrato tiene su origen en un abuso de derecho en materia de IVA, lo que podría suceder, en particular, si se comprobara que existe un montaje meramente artificial, carente de realidad económica, elaborado con el único fin de obtener una ventaja en materia de IVA, pues la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 24, 43, 45, 56 y 59.

**PONENTE:**

*Don I. Jarukaitis.*

En el asunto C-596/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 28 de septiembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

**DuoDecad Kft.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešić y D. Gratsias, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DuoDecad Kft., por el Sr. Z. Várszegi, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M. Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, inicialmente por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Laires y por la Sra. P. Barros da Costa, y posteriormente por el Sr. R. Campos Laires y la Sra. P. Barros da Costa, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. V. Uher y A. Tokár, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 10 de febrero de 2022;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DuoDecad Kft. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Oficina Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a servicios prestados por DuoDecad durante los años 2009 y 2011.

**Marco jurídico****Derecho de la Unión**

3. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4. El artículo 24 de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

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

2. Se considerará que los “servicios de telecomunicación” son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales.»

5. En su versión en vigor desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2009, dicha Directiva preveía, en su artículo 43, lo siguiente:

«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.»

6. La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112 (DO 2008, L 44, p. 11), sustituyó, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, a los artículos 43 a 59 de la Directiva 2006/112. Esta última, en su versión resultante de la Directiva 2008/8, establece, en su artículo 44:

«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.»

7. En esta versión, la Directiva 2006/112 dispone, en su artículo 45:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor 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 servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

8. En su versión en vigor desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2009, dicha Directiva preveía, en su artículo 56, que:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad [Europea], 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; [...].»

9. En esta versión, la Directiva 2006/112 mencionaba, en particular, en su anexo II, titulado «Lista indicativa de los servicios suministrados por vía electrónica contemplados en el artículo 56, apartado 1, letra k)», 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».

10. En su versión resultante de la Directiva 2008/8, la Directiva 2006/112 establece, en su artículo 59:

«El lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, será el lugar en el que dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual:

[...]

k) servicios prestados por vía electrónica, en particular los mencionados en el anexo II.

[...]]»

## **Derecho húngaro**

**11.** En su versión aplicable a los hechos del litigio principal, la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Ley CXXVII de 2007 del Impuesto sobre el Valor Añadido (*Magyar Közlöny* 2007/155) (XI. 16.)] establecía en su artículo 37:

«(1) En caso de prestaciones de servicios a un sujeto pasivo, el lugar de la prestación de los servicios será el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido para ejercer una actividad económica o, en defecto de este establecimiento con finalidad económica, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

(2) En caso de prestaciones de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, el lugar de la prestación de los servicios será el lugar donde el prestador del servicio esté establecido para ejercer una actividad económica o, en defecto de este establecimiento con finalidad económica, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.»

**12.** En esta versión, dicha Ley disponía, en su artículo 46:

«(1) En relación con los servicios a que se hace referencia en el presente artículo, el lugar de la prestación de servicios será el lugar donde, en este contexto, el destinatario que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecido o, en defecto de dicho establecimiento, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual, siempre que este esté situado fuera del territorio de la Comunidad.

(2) Los servicios comprendidos en el presente artículo son los siguientes:

[...]

k) Servicios prestados por vía electrónica.

[...]]»

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**13.** DuoDecad es una sociedad registrada en Hungría cuya actividad principal es la programación informática. Prestó servicios de soporte técnico a Lalib – Gestão e Investimentos Lda (en lo sucesivo, «Lalib»), sociedad establecida en Madeira (Portugal), que presta servicios de entretenimiento por medios electrónicos y que es su principal cliente. Por este concepto, emitió facturas por un importe total de 8 086 829,40 euros correspondientes al período comprendido entre julio y diciembre de 2009 y para todo el año 2011.

**14.** Como resultado de un control realizado a DuoDecad en relación con el segundo semestre de 2009 y de todo el año 2011, la autoridad tributaria de primera instancia exigió a dicha empresa, mediante resolución de 10 de febrero de 2020, el pago de un atraso de IVA de un total de 458 438 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 1 286 835 euros), de una multa fiscal por importe de 343 823 000 HUF (aproximadamente 964 767 euros) y, en concepto de recargo de demora, de un importe de 129 263 000 HUF (aproximadamente 362 841 euros), considerando que el verdadero beneficiario de los servicios prestados por DuoDecad no era Lalib, sino WebMindLicenses Kft. (en lo sucesivo, «WML»), una sociedad mercantil registrada en Hungría con un *know-how* que permite prestar servicios de entretenimiento por medios electrónicos y que ha celebrado con Lalib un contrato de licencia con fines de explotar ese *know-how*.

**15.** Esta resolución fue confirmada, a raíz de una reclamación de DuoDecad, mediante resolución de la Dirección de Recursos de 6 de abril de 2020. DuoDecad interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), órgano jurisdiccional remitente.

**16.** En apoyo de su recurso, DuoDecad sostiene que debe considerarse que los servicios de soporte técnico controvertidos en el litigio principal se prestaron a Lalib, en Portugal, ya que se cumplen todos los requisitos establecidos a este respecto por el Tribunal de Justicia. Considera que la resolución de la Dirección de Recursos es errónea en la medida en que no identifica correctamente el contenido de esos servicios, asimilando erróneamente

estos últimos al hecho de garantizar directamente el funcionamiento técnico de los sitios de Internet de que se trata e ignorando así que Lalib disponía de los medios humanos y materiales necesarios para la prestación de los servicios que ofrece. Alega que prestó directamente sus servicios de asistencia a Lalib, y no a WML, y que tuvo un papel activo en funciones no incluidas en el contrato de licencia de *know-how* de que se trata. Para ello, Lalib controló y supervisó a DuoDecad y le dio instrucciones, mientras que WML no apareció como cliente, por lo que no pudo dirigirle ninguna solicitud ni darle instrucciones de ningún tipo.

**17.** DuoDecad alega asimismo que, según las respuestas dadas por la autoridad tributaria portuguesa a la solicitud de cooperación internacional de las autoridades húngaras realizada en el marco de un procedimiento relativo a WML, las autoridades portuguesas indicaron claramente que Lalib estaba establecida en Portugal, donde ejercía una actividad económica efectiva por su cuenta y riesgo, y que disponía de todos los recursos técnicos y humanos necesarios para la explotación del *know-how* que había adquirido. Además, el lugar de la prestación de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal no pudo situarse en Hungría debido a la existencia de un obstáculo objetivo, a saber, la inexistencia de entidades financieras que permitieran el pago con tarjeta bancaria en sitios de contenido para adultos. DuoDecad añade que Lalib aparecía, frente al mundo exterior, como el proveedor de estos servicios de entretenimiento, celebraba los contratos en su propio nombre, disponía de una base de datos de los clientes que pagaban la contraprestación de dichos servicios, disponía también de los ingresos generados por esos mismos servicios, controlaba los desarrollos del *know-how* en cuestión y decidía sobre la introducción de estos. Por otra parte, la sede de esta se indicó como el lugar físico de la asistencia a la clientela.

**18.** La Dirección de Recursos expone que llevó a cabo una investigación en WML durante la cual se puso de manifiesto que los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal no eran prestados por Lalib, sino por WML desde Hungría, siendo, a su juicio, «ficticio» el contrato de licencia concluido entre estas dos sociedades.

**19.** El órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia interpretó las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112, particularmente en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), pero considera necesaria una interpretación adicional en el litigio principal, ya que, pese a dicha sentencia, las autoridades tributarias portuguesa y húngara trataron una misma operación de manera diferente desde el punto de vista tributario.

**20.** Según dicho órgano jurisdiccional, a la vista de las indicaciones proporcionadas en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), se plantea la cuestión de si el lugar de la prestación de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal puede estar situado en Hungría, cuando Lalib era el centro de una red compleja de contratos y de servicios indispensables para dicha prestación de servicios, garantizaba las condiciones necesarias para la referida prestación de servicios con la ayuda de sus propias bases de datos, sus programas informáticos y a través de terceros o de prestatarios pertenecientes al grupo Lalib y al grupo de sociedades al que pertenece DuoDecad y, por eso, asumía necesariamente los riesgos jurídicos y económicos, y ello pese a que los subcontratistas pertenecientes al grupo de sociedades del «propietario» del *know-how* de que se trata contribuían a la realización técnica de este y aunque dicho «propietario» influyera en la explotación de ese *know-how*. También se plantea la cuestión de si Lalib disponía, en Portugal, de los locales, infraestructuras y personal necesarios.

**21.** Haciendo referencia al apartado 51 de la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), el órgano jurisdiccional remitente se considera obligado a plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial debido, principalmente, a las diferencias en las calificaciones fiscales efectuadas por las autoridades tributarias húngara y portuguesa. Solicita al Tribunal de Justicia que precise si es legal la constatación de una obligación tributaria tanto por la autoridad tributaria húngara como por la portuguesa, si la operación controvertida en el litigio principal puede ser gravada válidamente por la primera o por la segunda y cuál es la importancia que puede reconocerse a los diferentes criterios de que se trata.

**22.** En estas circunstancias, el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la adquirente de la licencia del *know-how* —una sociedad establecida en un Estado miembro de la Unión [Europea] (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 lugar físico del servicio 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 2006/112 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?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**23.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse, a la luz de toda una serie de circunstancias mencionadas en estas cuestiones, en el sentido de que no es la sociedad adquirente de la licencia de *know-how* que permite la prestación de servicios de entretenimiento por vía electrónica la que presta efectivamente esos servicios de entretenimiento, de modo que no puede ser considerada como destinataria de los servicios de soporte técnico del *know-how* prestados por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, sino que es, en realidad, la sociedad otorgante de esa licencia de *know-how*, establecida a su vez en ese otro Estado miembro, el verdadero prestador de tales servicios de entretenimiento, de modo que es esta última la destinataria de esos servicios de soporte técnico.

**24.** De la petición de decisión prejudicial se desprende que, mediante dichas cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine, a raíz de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), si es Lalib o si, aunque el *know-how* que permite la prestación de estos servicios de entretenimiento haya sido objeto de un contrato de licencia concluido entre WML y Lalib, es WML quien debe considerarse el verdadero proveedor de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal.

**25.** Es preciso recordar que, al ser interrogado en el asunto que dio lugar a la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), sobre la pertinencia de determinados hechos para apreciar si un contrato de licencia como el concluido entre WML y Lalib tenía su origen en un abuso de Derecho destinado a beneficiarse de que el tipo de IVA aplicable a los servicios de entretenimiento de que se trata fuera menos elevado en Madeira que en Hungría, el Tribunal de Justicia indicó, en el apartado 34 de dicha sentencia, que correspondía al órgano jurisdiccional remitente en dicho asunto apreciar los hechos de los que conocía y comprobar si concurrían los elementos constitutivos de una práctica abusiva, aunque el Tribunal de Justicia, al pronunciarse en un procedimiento prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientar a dicho órgano jurisdiccional en su interpretación.

**26.** En el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia recordó, en particular, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal.

**27.** Tras señalar, en el apartado 43 de la misma sentencia, que de los autos que obraban en su poder se desprendía que Lalib era una sociedad distinta de WML, al no ser ni una sucursal, ni una filial, ni una agencia de esta, y que había pagado el IVA en Portugal, el Tribunal de Justicia señaló, en el apartado siguiente de esa sentencia, que, en tales circunstancias, para declarar que el contrato de licencia de que se trata tenía su origen en una práctica abusiva destinada a acogerse a un tipo de IVA más bajo en Madeira, era preciso demostrar que dicho contrato era un montaje meramente artificial que disimulaba el hecho de que la prestación de servicios en cuestión no la efectuaba realmente Lalib en Madeira, sino WML en Hungría.

**28.** En el apartado 45 de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), el Tribunal de Justicia declaró que, para determinar si dicho contrato constituía un montaje de este tipo, incumbía al órgano jurisdiccional remitente analizar todos los hechos que se le habían presentado, averiguando, en particular, si la implantación de la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente de Lalib en Madeira 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.

**29.** Además, en el apartado 46 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia indicó que, en cambio, el hecho de que el administrador y accionista único de WML fuera el creador del *know-how* de WML, de que esa misma

persona ejerciera una influencia o un control sobre el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en este, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de dichos servicios fuera llevada a cabo por subcontratistas, al igual que las razones que puedan haber llevado a WML a transferir a Lalib el *know-how* de que se trata en lugar de explotarlo ella misma, no se revelaban decisivos en sí mismos.

**30.** Por otra parte, en el apartado 54 de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en caso de constatación de una práctica abusiva que haya llevado a fijar el lugar de una prestación de servicios en un Estado miembro distinto a aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva, el hecho de que el IVA se haya pagado en ese otro Estado miembro con arreglo a la legislación de este no impide que se practique una liquidación complementaria de ese impuesto en el Estado miembro del lugar en que se efectuó realmente esa prestación de servicios.

**31.** Sin embargo, en el apartado 59 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el 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), debe interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examina la exigibilidad del IVA con respecto a prestaciones que ya han sido gravadas con ese impuesto en otros Estados miembros está obligada a 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.

**32.** Tras señalar que las autoridades tributarias húngara y portuguesa dieron, a raíz de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), y a pesar de la información facilitada por la segunda de esas autoridades tributarias a la primera en respuesta a una solicitud de cooperación internacional, un trato diferente a una misma operación, lo que dio lugar a la percepción del IVA aplicable a esta tanto en Hungría como en Portugal, el órgano jurisdiccional remitente indica que es necesaria una «interpretación adicional» y que se considera obligado a plantear una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia debido, principalmente, a la calificación divergente de los hechos realizada por las referidas autoridades tributarias.

**33.** Sin embargo, es preciso señalar, por una parte, que el órgano jurisdiccional remitente no expone las razones por las que las precisiones realizadas en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), son insuficientes para determinar cuál de las empresas, WML o Lalib, debe considerarse el verdadero prestador de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal. Además, la petición de decisión prejudicial no contiene ningún análisis de los hechos que la autoridad tributaria húngara recabó de la autoridad tributaria portuguesa, ni de todos los hechos indicados en la resolución de la Dirección de Recursos de 6 de abril de 2020, de los que conoce dicho órgano jurisdiccional, u otros elementos de los que este disponga.

**34.** De este modo, el órgano jurisdiccional remitente se limita a señalar un gran número de circunstancias, sin indicar por qué suscitan una dificultad de interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 enunciadas en sus cuestiones, por lo que, en realidad, dicho órgano jurisdiccional no parece solicitar al Tribunal de Justicia que interprete la referida Directiva, sino que determine él mismo, a la vista de estas circunstancias, si es WML y no Lalib la que debe considerarse el verdadero prestador de los servicios de entretenimiento de que se trata en el litigio principal, de lo que resultaría que el propio contrato de licencia concluido entre esas sociedades es un montaje meramente artificial.

**35.** Por otra parte, es cierto que en el apartado 51 de la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), el Tribunal de Justicia ya había declarado que, cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los tribunales de un Estado miembro que conozcan de un litigio que plantee cuestiones que versan sobre una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

**36.** Sin embargo, de dicha sentencia no se desprende que, cuando los órganos jurisdiccionales nacionales comprueben que una misma operación ha sido objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, tengan la facultad o la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial no con fines de interpretación del Derecho de la Unión, sino de apreciación de los hechos y de aplicación de ese Derecho en el litigio principal.



**37.** En efecto, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, el juez nacional es el único competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal. El Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas jurídicas a una situación determinada, ya que el artículo 267 TFUE únicamente faculta al Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, apartado 17, y de 6 de octubre de 2021, *W. Z.* (Sala de Control Extraordinario y de Asuntos Públicos del Tribunal Supremo — *Nombramiento*), C-487/19, EU:C:2021:798, apartados 78 y 132].

**38.** A este respecto, en los puntos 8 y 11 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2019, C 380, p. 1), se recuerda que la petición de decisión prejudicial no puede referirse a cuestiones de hecho suscitadas en el litigio principal y que el propio Tribunal de Justicia no aplica el Derecho de la Unión al litigio.

**39.** De ello se deduce que, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas.

**40.** Por lo demás, procede señalar que estas cuestiones se basan en la premisa de que la destinataria de los servicios de soporte técnico de que se trata en el litigio principal, a saber, *Lalib*, no podría ser considerada destinataria de dichos servicios si no fuera dicha sociedad, sino *WML*, la que presta, en realidad, los servicios de entretenimiento de que se trata, de modo que el contrato de licencia concluido entre *WML* y *Lalib* sería un montaje artificial que tiene su origen en un abuso de derecho y este último repercutiría necesariamente en la relación contractual entre *DuoDecad* y *Lalib*, así como, por lo tanto, en las obligaciones y los derechos de estas que se derivan de la Directiva 2006/112. Pues bien, como ha señalado la Abogada General, en esencia, en los puntos 63 y 65 de sus conclusiones, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el contrato que vincula a *DuoDecad* y *Lalib* tiene su origen en un abuso de derecho en materia de IVA, lo que podría suceder, en particular, si se comprobara que existe un montaje meramente artificial, carente de realidad económica, que implique, concretamente, a *WML*, *Lalib* y *DuoDecad*, elaborado con el único fin de obtener una ventaja en materia de IVA.

**41.** A este respecto, procede recordar que, como se señaló en el apartado 36 de la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

### Costas

**42.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

**El Tribunal de Justicia de la Unión Europea carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría) mediante resolución de 28 de septiembre de 2020.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.