TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
Sentencia de 9 de octubre de 2025
Sala Primera
Asunto C-101/24

SUMARIO:

IVA. Lugar de prestación de los servicios. *Prestación de servicios por vía electrónica. Mediación en una prestación de servicios. Mención en la factura. Compras denominadas in-app ("dentro de la aplicación").* Xyrality, con domicilio social en Alemania, desarrolla aplicaciones de juegos para dispositivos móviles utilizando una plataforma de distribución digital de *software* en Internet (denominada «tienda de aplicaciones»), que hasta el 31 de diciembre de 2014 era gestionada por X, una empresa establecida en Irlanda. El cliente final podía seleccionar las mejoras o ventajas deseadas en la aplicación de juegos de Xyrality y activarlas a cambio de una remuneración. El pago de estas compras dentro de la aplicación se realizaba a través de la tienda de aplicaciones mediante un método de pago registrado por el cliente final y en dichas compras figura el logotipo de X y no el de Xyrality. Tras la compra, el cliente final recibía de X por correo electrónico una confirmación del pedido en la que aparecía el logotipo de la tienda de aplicaciones y en la que se indicaba que se había realizado una compra con Xyrality. En ese correo se indicaba, asimismo, el precio bruto y el importe de IVA (alemán) incluido en el precio. X comunicaba mensualmente a Xyrality las compras realizadas por los clientes finales dentro de la aplicación y emitía una factura de comisión por el 30 % de cada compra. En un primer momento, Xyrality consideró que ella era la prestadora de los servicios a los clientes finales, por lo que declaró el IVA alemán por los clientes finales establecidos en la Unión Europea. Sin embargo, posteriormente presentó las declaraciones de IVA rectificativas correspondientes al período de que se trata en el litigio principal alegando que había celebrado con X un contrato de prestación de servicios y ella había prestado los servicios a X y que esta última había intervenido como prestadora de los servicios frente a los clientes finales, considerando que el lugar de prestación de los servicios a X era Irlanda y con arreglo al art. 44 de la Directiva del IVA, Xyrality redujo la base imponible de sus operaciones sujetas al IVA en Alemania por el importe de las compras realizadas dentro de la aplicación por los clientes finales establecidos en la Unión. A raíz de una inspección tributaria, la Administración tributaria consideró que X era un mero intermediario. Según esta Administración, aunque el proceso de compra se realizó en cada caso a través de la tienda de aplicaciones, se recordaban las condiciones de uso del servicio al cliente final en cada fase de la compra dentro la aplicación. En su opinión, X indicaba claramente de esta forma al cliente final, en cada compra, que las operaciones se realizaban en nombre de un tercero y que X se limitaba a cobrar el precio. En consecuencia, la Administración tributaria practicó las liquidaciones de IVA correspondientes a los períodos impositivos relativos a los años 2012 a 2014, en las que no se tuvieron en cuenta las rectificaciones efectuadas por Xyrality. El mero hecho de que el cliente final tenga conocimiento de la identidad del comitente mediante confirmaciones de pedido que dicho cliente final no recibe necesariamente hasta después de la conclusión del proceso de compra no permite excluir la aplicabilidad del art. 28 de la Directiva del IVA si de los demás elementos pertinentes se desprende que concurren los requisitos de aplicación de esta disposición. De esta manera concluye el Tribunal que cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro hubiese prestado, antes del 1 de enero de 2015, servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, no puede excluirse la aplicación de dicho art. 28 por el mero hecho de que las confirmaciones de pedido remitidas por este último sujeto pasivo a los clientes finales designasen al primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios e indicasen el tipo del IVA aplicable en el Estado miembro de establecimiento de este último. Cuando se considere que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha recibido y realizado personalmente una prestación de servicios en virtud del art.28 de dicha Directiva, el lugar de la prestación de los servicios efectuada ficticiamente a ese sujeto pasivo por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro debe determinarse con arreglo al art. 44 de la expresada Directiva. Finalmente, el art. 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha prestado servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo

establecido en otro Estado miembro, de modo que se considere que este último sujeto pasivo recibió esas prestaciones de servicios y las prestó a los clientes finales, el primer sujeto pasivo no puede considerarse deudor del IVA en su Estado miembro de establecimiento en virtud de dicho art.203 por el hecho de que, en las confirmaciones de pedido remitidas a los clientes finales, se designase, con su consentimiento, a ese primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios y se indicase el tipo del IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-101/24,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 23 de agosto de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de febrero de 2024, en el procedimiento entre
Finanzamt Hamburg-Altona
y
XYRALITY GmbH,
EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),
integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y la Sra. I. Ziemele y los Sres. A. Kumin (Ponente) y S. Gervasoni, Jueces;
Abogado General: Sr. M. Szpunar;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:
– en nombre de XYRALITY GmbH, por la Sra. D. Bell y el Sr. M. Luther, Rechtsanwälte;
– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y B. Eggers, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de abril de 2025;
dicta la siguiente
Sentencia
1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 28, 44, 45 y 203 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), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).
2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Hamburg-Altona (Administración Tributaria de Hamburgo-Altona, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y XYRALITY GmbH (en lo sucesivo, «Xyrality») en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de determinados servicios prestados por esta sociedad por vía electrónica durante los años 2012 a 2014.
Marco jurídico
Directiva del IVA
3 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, 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 28 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:
«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.»
5 El artículo 44 de la mencionada Directiva dispone:
«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. […]»
6 El artículo 45 de la misma Directiva establece:

«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. […]»

7 El artículo 203 de la Directiva del IVA dispone:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

8 A tenor del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva del IVA (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»):

«A efectos del artículo 28 de la [Directiva del IVA], cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;

b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.»

9 En virtud del artículo 3, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se aplicará a partir del 1 de enero de 2015.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Xyrality, con domicilio social en Alemania, desarrolla aplicaciones de juegos para dispositivos móviles. Para comercializar estas aplicaciones, utiliza, en particular, una plataforma de distribución digital de *software* en Internet (denominada «tienda de aplicaciones»), que hasta el 31 de diciembre de 2014 era gestionada por X, una empresa establecida en Irlanda. Los clientes finales que utilizaban dispositivos móviles dotados de un sistema operativo específico podían, durante el período de que se trata en el litigio principal, descargar gratuitamente dichas aplicaciones en la tienda de aplicaciones.

11 Mediante la adquisición a título oneroso de mejoras u otros beneficios (compras dentro de la aplicación), el cliente final podía avanzar en el juego que había descargado previamente u obtener otras ventajas. El cliente final podía seleccionar las mejoras o ventajas deseadas en la aplicación de juegos de Xyrality y activarlas a cambio de una remuneración. El pago de estas compras dentro de la aplicación se realizaba a través de la tienda de aplicaciones mediante un método de pago registrado por el cliente final.

12 Más concretamente, en primer lugar, una vez que el cliente final había seleccionado un artículo de pago, se abría una ventana denominada «emergente» en la aplicación de juegos en la que se mostraba el producto elegido, su precio bruto y el método de pago. A continuación, el cliente pulsaba en el botón «Comprar» y se abría una segunda ventana en la que se le recordaba el objeto de la compra, el precio y el método de pago. Por último, tras pulsar el botón «Confirmar», se abría una tercera ventana en la que se indicaba que el pago se había realizado con éxito. Inmediatamente después, el cliente final podía proseguir con el juego en la aplicación. En las tres ventanas figuraba el logotipo de X. No se mencionaba a Xyrality como el prestador de los servicios.

13 Tras la compra, el cliente final recibía de X por correo electrónico una confirmación del pedido en la que aparecía el logotipo de la tienda de aplicaciones y en la que se indicaba que se había realizado una compra con Xyrality. En ese correo se indicaba, asimismo, el precio bruto y el importe de IVA (alemán) incluido en el precio. X comunicaba mensualmente a Xyrality las compras realizadas por los clientes finales dentro de la aplicación y emitía una factura de comisión por el 30 % de cada compra.

14 En un primer momento, Xyrality consideró que ella era la prestadora de los servicios a los clientes finales, por lo que declaró el IVA alemán por los clientes finales establecidos en la Unión Europea. No obstante, el 29 de enero de 2016, esta sociedad presentó declaraciones de IVA rectificativas correspondientes al período de que se trata en el litigio principal. Dicha sociedad alegó que había celebrado con X un contrato de prestación de servicios, en el sentido del artículo 28 de la Directiva del IVA. Entendía que ella había prestado los servicios a X y que esta última había intervenido como prestadora de los servicios frente a los clientes finales.

15 Así, al considerar que el lugar de prestación de los servicios a X era Irlanda, con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA, Xyrality redujo la base imponible de sus operaciones sujetas al IVA en Alemania por el importe de las compras realizadas dentro de la aplicación por los clientes finales establecidos en la Unión.

16 A raíz de una inspección tributaria, la Administración tributaria consideró que X era un mero intermediario. Según esta Administración, aunque el proceso de compra se realizó en cada caso a través de la tienda de aplicaciones, se recordaban las condiciones de uso del servicio al cliente final en cada fase de la compra dentro la aplicación. En su opinión, X indicaba claramente de esta forma al cliente final, en cada compra, que las operaciones se realizaban en nombre de un tercero y que X se limitaba a cobrar el precio. En consecuencia, la Administración tributaria practicó las liquidaciones de IVA correspondientes a los períodos impositivos relativos a los años 2012 a 2014, en las que no se tuvieron en cuenta las rectificaciones efectuadas por Xyrality. Por otra parte, las reclamaciones presentadas por esta sociedad fueron desestimadas por dicha Administración.

17 Xyrality interpuso un recurso ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania), que lo estimó mediante sentencia de 23 de febrero de 2020. Según el referido tribunal, los servicios prestados por Xyrality no estaban sujetos al impuesto en Alemania, ya que el beneficiario de dichos servicios era X.

18 Según el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo), X actuaba en nombre propio en las compras realizadas dentro de la aplicación. Dicho tribunal consideró que la inclusión de los productos ofrecidos por Xyrality en la interfaz de la tienda de aplicaciones inducía al cliente final medio a pensar que X era parte contratante y vendedor de esos productos, tanto más cuanto que ese cliente primero debía registrarse en la tienda de aplicaciones y aceptar sus condiciones de uso. Según el mencionado tribunal, el hecho de que X actuara o no en nombre de otro prestador de servicios no quedaba suficientemente claro. Si bien las compras se realizaban desde la aplicación de juegos desarrollada por Xyrality y la interfaz de juegos aparecía en segundo plano durante el proceso de compra, el cliente final era dirigido virtualmente a la tienda de aplicaciones mediante las indicaciones que figuraban en las ventanas emergentes. Concretamente, el proceso de compra se llevaba a cabo bajo el logotipo de la tienda de aplicaciones, que se mostraba de forma predominante.

19 La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

20 El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) alberga dudas, en primer lugar, sobre si la hipótesis de que fuese X, y no Xyrality, quien prestó los servicios a los clientes finales que realizaron las compras dentro de la aplicación en cuestión sería conforme con el Derecho de la Unión.

21 Dicho órgano jurisdiccional señala que, de conformidad con su jurisprudencia relativa a las «compras en tienda física», debe considerarse que un cliente final que compra bienes de consumo corrientes o recibe otros servicios en una tienda desea, en principio, establecer una relación comercial con el propietario de esa tienda. En su opinión, este enfoque, que se corresponde con la realidad económica y comercial, también es aplicable a los servicios prestados por vía electrónica o en tanto que servicios de telecomunicaciones.

22 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que, si confirmara la sentencia del Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo), entraría en conflicto con la calificación jurídica de las operaciones de que se trata en el litigio principal defendida por X y por las autoridades fiscales irlandesas, lo que daría lugar a una no sujeción al impuesto potencialmente definitiva. Así pues, solicita al Tribunal de Justicia que aclare si el artículo 28 de la Directiva del IVA es aplicable en una situación como la controvertida en el litigio del que conoce.

23 Según el órgano jurisdiccional remitente, las confirmaciones de pedido remitidas por X en las que se indicaba que el cliente final había realizado una compra con Xyrality en la tienda de X y se mencionaba el IVA alemán, llevan a considerar que Xyrality prestaba un servicio al cliente

final, de modo que la situación en el presente asunto no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA.

24 Dicho tribunal afirma, sin embargo que, aunque el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 solo era aplicable a partir del 1 de enero de 2015, el hecho de que esta disposición concrete el contenido normativo establecido por el artículo 28 de la Directiva del IVA, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127), permite considerar que los principios que en él se enuncian se aplican a las operaciones realizadas por Xyrality antes de esa fecha. Las directrices no vinculantes derivadas de la nonagésima tercera reunión del Comité del IVA de 1 de julio de 2011 [Documento C — taxud.c.1(2012)1410604 — 709] podrían constituir otro indicio a este respecto.

25 En segundo lugar, si se considerase que el artículo 28 de la Directiva del IVA es aplicable en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que ello daría lugar a una ficción jurídica según la cual se realizaron consecutivamente dos prestaciones de servicios idénticas. Ahora bien, el alcance de esta ficción sería objeto de controversia en Alemania.

26 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, para que el artículo 28 de la Directiva del IVA sea aplicable, es necesario que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios, lo que implica la celebración de un contrato entre el comisionista y el comitente que tenga por objeto el otorgamiento de ese mandato. Según el órgano jurisdiccional remitente, cabría la posibilidad, en el ámbito del IVA, de asimilar en su totalidad la relación jurídica entre el comisionista y el comitente por cuya cuenta actúa aquel a la prestación de servicios en la que media el comisionista, extendiéndose así la ficción prevista en el artículo 28 de la Directiva del IVA a la totalidad de la prestación.

27 En el presente asunto, si se considerase que Xyrality realizó la prestación directamente, el lugar de dicha prestación se situaría en Alemania, y lo mismo sucedería, por tanto, con la prestación ficticia realizada por Xyrality a X.

28 No obstante, para el órgano jurisdiccional remitente, sería igualmente concebible que, al menos, el lugar de la prestación en la que media el comisionista también determinara el lugar de prestación del servicio por el comisionista al comitente. También desde este punto de vista, el lugar de la prestación ficticia por Xyrality a X se situaría en Alemania.

29 Por último, cabría considerar que el lugar de la prestación en la que media el comisionista y el lugar de la prestación del servicio por el comisionista al comitente han de determinarse por separado y que, en el presente asunto, de acuerdo con este enfoque, el lugar en el que Xyrality realizó la prestación ficticia a X, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva del IVA, estaría situado en Irlanda, dado que X es un sujeto pasivo que recibió la prestación ficticia para las necesidades de su empresa. Afirma, asimismo, que el lugar en el que X presta los servicios a los clientes finales, de conformidad con el artículo 45 de la Directiva del IVA, también se situaría en Irlanda.

30 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determinen las consecuencias de que X, con el consentimiento de Xyrality, haya enviado por correo electrónico confirmaciones de pedido que indicaban que se habían realizado compras con Xyrality en la tienda de aplicaciones y que mencionaban el precio bruto y el IVA alemán incluido en ese precio.

31 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si Xyrality es, en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, deudor del IVA mencionado en su nombre y con su consentimiento, dado que las confirmaciones de los pedidos en cuestión pueden constituir facturas, en el sentido de dicha disposición.

32 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo alemán (el desarrollador) prestó servicios por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, a personas que no son sujetos pasivos (clientes finales), establecidas en el territorio [de la Unión], a través de una tienda de aplicaciones de un sujeto pasivo irlandés, ¿debe aplicarse el artículo 28 de la Directiva [del IVA], con la consecuencia de que el sujeto pasivo irlandés sea tratado como si hubiera recibido dichos servicios del desarrollador y los hubiera prestado a los clientes finales, dado que la tienda de aplicaciones no mencionaba al desarrollador como proveedor del servicio ni mencionaba el IVA alemán hasta que expedía la confirmación del pedido para el cliente final?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar de prestación del servicio ficticio prestado por el desarrollador a la tienda de aplicaciones, en virtud

del artículo 28 de la Directiva [del IVA], está en Irlanda, con arreglo al artículo 44 de la citada Directiva, o bien en [Alemania], con arreglo al artículo 45 de dicha Directiva?

3) Si, según las respuestas dadas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el desarrollador no ha prestado ningún servicio en [Alemania], ¿nace para el desarrollador una deuda tributaria por el IVA alemán en virtud del artículo 203 de la Directiva [del IVA] porque, según lo estipulado contractualmente, la tienda de aplicaciones lo nombró como proveedor en sus confirmaciones de pedido enviadas por correo electrónico a los clientes finales y mencionó el IVA alemán, a pesar de que los clientes finales no tienen derecho a deducir el IVA soportado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

33 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 28 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro hubiese prestado, antes del 1 de enero de 2015, servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, se excluye la aplicación de dicho artículo 28 si las confirmaciones de pedido remitidas por este último sujeto pasivo a los clientes finales designaban al primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios e indicaban el tipo del IVA aplicable en el Estado miembro de establecimiento de este último.

34 Con arreglo al artículo 28 de la Directiva del IVA, que forma parte del título IV, titulado «Hecho imponible», 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.

35 Este artículo 28, que está redactado en términos generales, sin incluir restricciones sobre su ámbito de aplicación o su alcance, y que cubre por tanto todas las categorías de servicios, crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, en virtud de la cual se considera que el operador que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 54 y jurisprudencia citada).

36 De esta manera, el artículo 28 de la Directiva del IVA establece la regla según la cual se presume que el sujeto pasivo que, en el marco de una prestación de servicios, actúa como mediador en nombre propio, pero por cuenta ajena, será considerado el prestador de esos servicios (sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 55).

37 Corresponde al juez nacional que conoce de un litigio relativo a la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA analizar, a la luz de todos los datos del caso concreto y, en particular, de la naturaleza de las obligaciones contractuales del comisionista frente a sus clientes, si se cumplen o no dichos requisitos de aplicación (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 40 y jurisprudencia citada).

38 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) consideró que, en el contexto de las compras dentro de la aplicación de que se trata en el litigio principal, X había actuado en su propio nombre, dado que, en particular, la inclusión de los productos en la interfaz de la tienda de aplicaciones inducía al cliente final medio a pensar que X era la otra parte contratante y el vendedor de los productos, máxime cuando dicho cliente final debía registrarse previamente en la tienda de aplicaciones y aceptar las condiciones de uso antes de poder adquirir los referidos productos. En cambio, el hecho de que X actuara en nombre de un tercero no aparecía con suficiente claridad durante el proceso de compra en la tienda de aplicaciones.

39 Aunque el órgano jurisdiccional remitente no cuestiona estas apreciaciones, alberga dudas sobre la pertinencia, a efectos de la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, de la doble circunstancia de que, en las confirmaciones de pedido remitidas por X a los clientes finales, aparecía Xyrality como prestador de los servicios y se indicaba el importe del IVA alemán.

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para que proceda la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista interviene en la prestación de los servicios por cuenta del comitente. No obstante, aun suponiendo que el cliente final, a pesar de la probable complejidad de las cadenas de operaciones característica de la prestación de servicios por vía electrónica, pueda en algunos casos conocer la existencia del mandato y la identidad del comitente, estas circunstancias no

bastan por sí solas para excluir que el sujeto pasivo que media en la prestación de servicios actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, en el sentido de dicho artículo 28. En efecto, son las facultades que posea el sujeto pasivo en el marco de la prestación de servicios en la que ha tomado parte lo que debe tenerse principalmente en cuenta (sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 88 y jurisprudencia citada).

41 Por lo tanto, el mero hecho de que el cliente final tenga conocimiento de la identidad del comitente mediante confirmaciones de pedido que dicho cliente final no recibe necesariamente hasta después de la conclusión del proceso de compra no permite excluir la aplicabilidad del artículo 28 de la Directiva del IVA si de los demás elementos pertinentes se desprende que concurren los requisitos de aplicación de esta disposición.

42 En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente se refiere, además, al artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede recordar que esta disposición tiene por objeto determinar el prestador a efectos de IVA cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones. A este respecto, de la sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 89), se desprende que no cabe considerar que dicho artículo 9 *bis* complete o modifique el artículo 28 de la Directiva del IVA.

43 Este artículo 9 *bis*, apartado 1, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, no es aplicable *ratione temporis* al litigio principal, que tiene por objeto prestaciones realizadas durante los años 2012 a 2014. Sin embargo, dado que esta disposición explicita y aclara un concepto que figura en la Directiva del IVA y que es aplicable desde la entrada en vigor de esta, procede tenerla en consideración (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, apartado 32, y de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 44 a 46).

44 En cualquier caso, como ha señalado el Abogado General en el apartado 41 de sus conclusiones, el hecho de que el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no estuviera aún vigente en el período controvertido en el litigio principal no permite interpretar el artículo 28 de la Directiva del IVA, respecto de dicho período, de una forma distinta de la que se desprende del citado artículo 9 *bis*, apartado 1.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 28 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro hubiese prestado, antes del 1 de enero de 2015, servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, no puede excluirse la aplicación de dicho artículo 28 por el mero hecho de que las confirmaciones de pedido remitidas por este último sujeto pasivo a los clientes finales designasen al primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios e indicasen el tipo del IVA aplicable en el Estado miembro de establecimiento de este último.

Segunda cuestión prejudicial

46 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se considere que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha recibido y realizado personalmente una prestación de servicios en virtud del artículo 28 de dicha Directiva, el lugar de la prestación de los servicios efectuada ficticiamente a ese sujeto pasivo por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro debe determinarse con arreglo al artículo 44 o con arreglo al artículo 45 de la referida Directiva, habida cuenta de que los clientes finales son personas que no tienen la condición de sujetos pasivos.

47 Como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, el artículo 28 de la Directiva del IVA crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, en virtud de la cual se considera que el operador que media en una prestación de servicios, el comisionista, recibió, en un primer momento, los servicios de que se trata del operador por cuya cuenta actúa, el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios a un cliente.

48 El lugar de la prestación de los servicios debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en el capítulo 3 del título V de la Directiva del IVA. A este respecto, las secciones 2 y 3 de este capítulo establecen respectivamente disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de las prestaciones de servicios, así como disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios específicas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre

de 2022, Climate Corporation Emissions Trading, C-641/21, EU:C:2022:842, apartado 29 y jurisprudencia citada).

49 De este modo, el artículo 44 de la Directiva del IVA dispone, en particular, que el lugar de prestación de los servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. En virtud del artículo 45 de esta Directiva, el lugar de prestación de los servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será, en principio, el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica.

50 Por lo que se refiere al lugar de la prestación de los servicios que, en virtud del artículo 28 de la Directiva del IVA, se considera que un sujeto pasivo ha recibido de otro sujeto pasivo, habiendo actuado ambos respectivamente como comisionista y comitente, es preciso observar, como ha señalado el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, que ni del citado artículo 28 ni de ninguna otra disposición de la Directiva del IVA se desprende que el lugar de la prestación del servicio deba determinarse de forma distinta a lo dispuesto en el capítulo 3 del título V de dicha Directiva. De este modo, el lugar de la referida prestación de los servicios debe determinarse de conformidad con el artículo 44 de la mencionada Directiva.

51 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se considere que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha recibido y realizado personalmente una prestación de servicios en virtud del artículo 28 de dicha Directiva, el lugar de la prestación de los servicios efectuada ficticiamente a ese sujeto pasivo por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro debe determinarse con arreglo al artículo 44 de la expresada Directiva.

Tercera cuestión prejudicial

52 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha prestado servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, de modo que se considere que este último sujeto pasivo recibió esas prestaciones de servicios y las prestó a los clientes finales, el primer sujeto pasivo es deudor del IVA en su Estado miembro de establecimiento en virtud de dicho artículo 203 por el hecho de que, en las confirmaciones de pedido remitidas a los clientes finales, se designase, con su consentimiento, a ese primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios y se indicase el tipo del IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento.

53 De conformidad con lo establecido en el artículo 203 de la Directiva del IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

54 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta disposición pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva. Esta es aplicable, por tanto, cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA [sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartados 20 y 21 y jurisprudencia citada].

55 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el presente asunto, Xyrality, en un primer momento, autorizó que X la designara como el prestador de los servicios en las confirmaciones de pedido y asumió las consecuencias de ello en materia de IVA frente al cliente final, considerando el IVA alemán como el IVA aplicable a las prestaciones de servicios, para, a continuación, defender la postura contraria frente a la Administración tributaria. Así pues, habida cuenta de la actuación contradictoria de Xyrality, podría estar justificado considerar que esta sociedad es deudora del IVA en cualquier caso, en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, con el fin de evitar un riesgo de pérdida de ingresos fiscales ocasionado por un conflicto negativo de competencias entre las autoridades tributarias alemana e irlandesa, como consecuencia del cual, en última instancia, no se recaudaría el IVA en ninguno de esos Estados miembros.

56 No obstante, a este respecto, procede señalar que, como ha observado el Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, el artículo 203 de la Directiva del IVA presenta un vínculo funcional con el derecho a deducir el IVA en la medida en que pretende evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales resultante de una sobreestimación del importe de la deducción. Pues bien, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, los servicios de que se trata en el litigio principal no se prestaron a sujetos pasivos para las necesidades de su empresa, sino a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos. Por lo tanto, al no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales vinculado al derecho a la deducción del IVA indebidamente

facturado, el artículo 203 no es aplicable. En estas circunstancias, el hecho de que las confirmaciones de pedido de que se trata en el litigio principal no puedan considerarse facturas, como sostiene Xyrality en sus observaciones escritas, carece de pertinencia para la resolución del litigio principal.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha prestado servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, de modo que se considere que este último sujeto pasivo recibió esas prestaciones de servicios y las prestó a los clientes finales, el primer sujeto pasivo no puede considerarse deudor del IVA en su Estado miembro de establecimiento en virtud de dicho artículo 203 por el hecho de que, en las confirmaciones de pedido remitidas a los clientes finales, se designase, con su consentimiento, a ese primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios y se indicase el tipo del IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento.

Costas

58 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 Primera) declara:

1) El artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008,
debe interpretarse en el sentido de que,
cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro hubiese prestado, antes del 1 de enero de 2015, servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión Europea, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, no puede excluirse la aplicación de dicho artículo 28 por el mero hecho de que las confirmaciones de pedido remitidas por este último sujeto pasivo a los clientes finales designasen al primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios e indicasen el tipo del impuesto sobre el valor añadido aplicable en el Estado miembro de establecimiento de este último.

2) La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8,
debe interpretarse en el sentido de que,
cuando se considere que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha recibido y realizado personalmente una prestación de servicios en virtud del artículo 28 de dicha Directiva, el lugar de la prestación de los servicios efectuada ficticiamente a ese sujeto pasivo por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro debe determinarse con arreglo al artículo 44 de la expresada Directiva.

3) El artículo 203 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8,
debe interpretarse en el sentido de que,
cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro ha prestado servicios por vía electrónica a personas que no tenían la condición de sujetos pasivos, establecidas en el territorio de la Unión, a través de una tienda de aplicaciones puesta a disposición por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, de modo que se considere que este último sujeto pasivo recibió esas prestaciones de servicios y las prestó a los clientes finales, el primer sujeto pasivo no puede considerarse deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en su Estado miembro de establecimiento en virtud de dicho artículo 203 por el hecho de que, en las confirmaciones de pedido remitidas a los clientes finales, se designase, con su consentimiento, a ese primer sujeto pasivo como el prestador de los servicios y se indicase el tipo del IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.