

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA) DE 16 DE JUNIO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-596/20

Partes: *Duo Decad Kft. Y Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 2, 24 y 43 – Lugar de la prestación de los servicios – Servicios de soporte técnico prestados a una sociedad establecida en otro Estado miembro – Abuso de derecho – Apreciación de los hechos – Incompetencia»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

DuoDecad, 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.

Tras un control tributario, 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 mer-

cantil 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*.

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. (p. 16).

Además, tras la cooperación internacional llevada a cabo entre las autoridades húngaras y portuguesas, éstas indicaron 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.

Por su contra, la administración húngara sostuvo que tras la investigación realizada 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 (p. 18).

A pesar de que el Tribunal de Luxemburgo ya interpretó las disposiciones pertinentes en una sentencia anterior (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C 419/14, EU:C:2015:832)), considera necesaria una interpretación adicional puesto que dicha sentencia no ha evitado que las autoridades tributarias portuguesa y húngara traten la misma operación de manera diferente desde el punto de vista tributario.

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. (p. 20).

En dichas circunstancias el Tribunal General de la Capital plantea 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?»

En última instancia, por tanto, lo que se pregunta es acerca de la identificación del prestador de servicios de entretenimiento por vía electrónica: la sociedad que adquiere una licencia de *know-how* que permite la prestación de dichos servicios o la sociedad otorgante de dicha licencia de *know-how*, lo que repercute en la identificación del destinatario de los servicios de soporte técnico. (p. 23).

El Tribunal considera, remitiéndose a la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses* (C 419/14, EU:C:2015:832), apartado 34, 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.

El Tribunal reitera la argumentación formulada en la sentencia *WebMindLicenses* sobre la identificación de las prácticas abusivas, la competencia para su

apreciación, los elementos constitutivos de un montaje puramente artificial, la posesión de una estructura adecuada para ejercer la actividad económica, tanto material como de medios humanos.

Es especialmente relevante el recordatorio del párrafo 46 de dicha sentencia WebMindLicenses, por cuanto considera que 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. (p. 29).

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.

A juicio del TJUE, 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

En definitiva, el planteamiento de la cuestión prejudicial pone de manifiesto la debilidad del criterio de localización y la volatilidad de los criterios sobre los que descansa la localización en un Estado miembro u otro diferente de la prestación de servicios relevante sometida a IVA, que descansa en una verificación distinta de los hechos. Y de cómo, ante una apreciación jurídica distinta de los hechos, que comporta una calificación jurídica distinta, no existen mecanismos jurídicos en el derecho de la Unión Europea suficientes y adecuados como para evitar una diferente apreciación de los hechos y de sus consecuencias tributarias en un tributo altamente armonizado como el IVA europeo.

Y ello a pesar de que 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. El Tribunal de Luxemburgo aclara al respecto que dicha facultad u obligación no viene referida a los conflictos derivados de una diferente apreciación de los hechos por parte de las Administraciones de ambos Estados o de aplicación distinta del Derecho en el litigio principal. El Tribunal hace suyo el argumentario de la Abogada General para considerar que 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. Por otra parte, recuerda la doctrina fijada en el caso WebMindLicenses C-419/14, en relación con la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA. A juicio del TJUE, esta comprobación 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.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara que: «el Tribunal de justicia de la unión europea carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la capital, Hungría) mediante resolución de 28 de septiembre de 2020.».