Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 10 de abril de 2025 [1]

Asunto C-101/24

Finanzamt Hamburg-Altona
contra
XYRALITY GmbH

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 28 — Comisión mercantil de prestación de servicios — Artículos 44 y 45 — Lugar de prestación de servicios — Artículo 203 — Mención del IVA en la factura — Prestación de servicios por vía electrónica a clientes finales domiciliados en el territorio de la Unión Europea que no tienen la condición de sujetos pasivos por un desarrollador de aplicaciones móviles establecido en un Estado miembro a través de una tienda de aplicaciones gestionada por un operador establecido en otro Estado miembro»

Introducción

1. Las disposiciones del Derecho de la Unión relativas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) establecen una especie de ficción jurídica en una situación de «comisión mercantil de prestación de servicios», es decir, cuando un sujeto pasivo, actuando en nombre propio, pero por cuenta ajena, media en la prestación de un servicio por esa otra persona. En efecto, en tal situación se considera que es el comisionista y no el comitente quien presta el servicio a los clientes finales. [2]

2. Un tipo especial de servicios es la puesta a disposición de programas informáticos, que constituye una actividad cuyo carácter es, en gran medida, similar al de la venta de productos. [3] Al igual que en el caso de los productos, la puesta a disposición de programas informáticos a clientes finales a menudo se realiza a través de tiendas, que, en el caso de los programas informáticos, son «tiendas» virtuales y, desde el punto de vista jurídico, son intermediarios en la prestación de servicios entre los creadores de programas informáticos (desarrolladores) y los clientes finales de estos. Este tipo de «tiendas» funcionan especialmente en el mercado de las llamadas aplicaciones

[1] Lengua original: polaco.

[2] Véase, en particular, el punto 24 de las presentes conclusiones.

[3] En la sentencia de 3 de julio de 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), el Tribunal de Justicia declaró incluso que, a efectos del derecho de propiedad intelectual, la puesta a disposición de programas informáticos en forma inmaterial puede equipararse a la venta de bienes materiales. Sin embargo, a efectos de las disposiciones relativas al IVA, dicha equiparación no es posible, debido a una definición muy estricta de la entrega de bienes contemplada en dichas disposiciones. La puesta a disposición de programas informáticos, en todo caso en forma inmaterial, que es la norma hoy en día, debe tratarse, por tanto, como una prestación de servicios.

móviles, es decir, programas informáticos destinados al uso en dispositivos móviles, como teléfonos inteligentes, tabletas, etc. Tales «tiendas de aplicaciones» (*app stores*) suelen ser gestionadas por proveedores de sistemas operativos para esos dispositivos, aunque la gran mayoría de las aplicaciones vendidas en dichas tiendas provienen de creadores independientes.

3. En esta situación, surge la pregunta de si la puesta a disposición de programas informáticos de esta manera constituye una comisión mercantil de prestación de servicios y si, por tanto, se le aplica la mencionada ficción jurídica, es decir, si una tienda de aplicaciones debe considerarse un proveedor de servicios debido a que, a través de ella, se ponen a disposición aplicaciones móviles. Esto tiene importancia por dos razones. En primer lugar, como proveedor de servicios a clientes finales, una tienda de aplicaciones es responsable de calcular, recaudar y pagar correctamente el IVA sobre las operaciones en las que actúa como intermediario. En segundo lugar, en la normativa vigente antes del 1 de enero de 2015, que es la normativa aplicable al litigio principal, la persona del proveedor determina el lugar de prestación del servicio, en caso de que el destinatario no sea un sujeto pasivo. Dado que la prestación de servicios por vía electrónica tiene, por su naturaleza, un carácter potencialmente transfronterizo, el lugar de prestación de dichos servicios también determina la competencia fiscal de los Estados miembros y el tipo impositivo.

4. Desde el punto de vista del correcto funcionamiento del sistema común del IVA, no cabe duda de que, en dicha situación, conviene considerar proveedor a la tienda de aplicaciones, ya que esta, como «agregador» y proveedor directo de los servicios ofrecidos por diversos desarrolladores de aplicaciones móviles, tiene un mejor conocimiento de las cuestiones relacionadas con la identidad de los respectivos destinatarios, y esto facilita el control por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, dicha solución no es beneficiosa desde el punto de vista de los intereses fiscales de los Estados miembros en cuyo territorio están establecidos los desarrolladores de aplicaciones ni de las propias tiendas de aplicaciones,[4] que tienen que asumir, por este motivo, obligaciones adicionales.[5]

5. En la normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2015, las normas de desarrollo del Derecho de la Unión determinan en detalle cómo debe interpretarse y aplicarse la ficción jurídica mencionada anteriormente en relación con los servicios prestados por vía electrónica, incluidos aquellos prestados a través de las tiendas de aplicaciones. La cuestión central en este asunto es si, y en qué medida, debe aplicarse una interpretación similar a los hechos ocurridos antes de esa fecha.

[4] Este aspecto tiene principalmente una relevancia histórica, puesto que, desde el 1 de enero de 2015, los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos tributan, en principio, en el lugar en que el destinatario tiene su domicilio. Sin embargo, dicho aspecto puede explicar la postura del Gobierno alemán en el presente asunto.

[5] Esta divergencia de intereses ha sido señalada por Claessens, S., y Corbett, T., «Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World» [en Lang, M., y Lejeune, I. (eds.), *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2015].

Marco jurídico

6. 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,[6] en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008[7] (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112), establecen que:

«Artículo 28

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.

[…]

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. […]

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. […]

[…]

Artículo 203

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

7. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, letra c), del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011[8] en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios,[9] en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se introdujo el artículo 9 *bis*, con el siguiente tenor:

«1. A efectos del artículo 28 de la Directiva [2006/112], 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:

6 DO 2006, L 347, p. 1.

7 DO 2008, L 44, p. 11.

8 Reglamento de Ejecución del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1).

9 DO 2013, L 284, p. 1.

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.

[…]

3. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.»

8. Con arreglo al artículo 3, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, este será aplicable a partir del 1 de enero de 2015.

Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

9. XYRALITY GmbH, una sociedad de Derecho alemán, demandante en primera instancia y otra parte en el procedimiento en casación (en lo sucesivo, «sociedad Xyrality»), prestó servicios, entre 2012 y 2014, de puesta a disposición de aplicaciones (juegos) para dispositivos móviles. Este servicio era prestado principalmente a través de una plataforma (una tienda de aplicaciones) gestionada por X, con domicilio social en Irlanda.[10] Los clientes finales descargaban los juegos mencionados de forma gratuita, pero las mejoras y otros servicios adicionales tenían un coste (las denominadas «compras integradas»). Las compras también se realizaban a través de la tienda de aplicaciones gestionada por X. Al descargar una aplicación, los clientes finales eran informados de que el proveedor de esta era la sociedad Xyrality. Sin embargo, las compras integradas se realizaban en realidad en la plataforma de la tienda de aplicaciones, y la sociedad X era quien confirmaba la realización de la compra y cobraba el precio. Solo se mencionaba a la sociedad Xyrality en la confirmación de compra enviada por la tienda de aplicaciones a los clientes finales.

10. La sociedad Xyrality se consideró inicialmente a sí misma el proveedor de servicios a clientes finales y consideró Alemania como el lugar de prestación de servicios a personas domiciliadas en la Unión que no tienen la condición de sujetos pasivos, con arreglo al artículo 45 de la Directiva 2006/112. Presentó, por tanto, la declaración tributaria correspondiente y pagó el IVA devengado.

11. Sin embargo, el 29 de enero de 2016, la sociedad Xyrality presentó una rectificación de su declaración tributaria correspondiente a los años 2012 a 2014, en la que consideró que existía una comisión mercantil de prestación de servicios en el sentido del artículo 28 de la Directiva

[10] El órgano jurisdiccional remitente utiliza la inicial «X» para designar al operador que gestionaba la tienda de aplicaciones de que se trata en el litigio principal. No debe confundirse con el operador que presta servicios de la sociedad de la información bajo la marca X.

2006/112, que el proveedor de servicios a clientes finales era la sociedad X y que, por tanto, la prestación de servicios tenía lugar exclusivamente en Irlanda (de acuerdo con los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112) y el IVA correspondiente no se adeudaba en Alemania.

12. El Finanzamt Hamburg-Altona (Administración Tributaria de Hamburgo-Altona, Alemania), recurrente en casación, emitió liquidaciones de IVA en las que no se tuvieron en cuenta las rectificaciones efectuadas por la sociedad Xyrality. Dicha autoridad consideró que la sociedad X era únicamente un intermediario y que el verdadero proveedor de servicios a clientes finales era la sociedad Xyrality. Esta última recurrió judicialmente dichas liquidaciones.

13. En la sentencia de 25 de febrero de 2020, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania) dio la razón a la sociedad Xyrality. La autoridad tributaria interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

14. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) suspendió el procedimiento y planteó 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 *app store* de un sujeto pasivo irlandés, ¿debe aplicarse el artículo 28 de la Directiva [2006/112], 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 *app store* 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 *app store*, en virtud del artículo 28 de la Directiva [2006/112], 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 [2006/112] porque, según lo estipulado contractualmente, la *app store* 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?»

15. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de febrero de 2024. Han presentado observaciones escritas la sociedad Xyrality, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió examinar el asunto sin celebrar vista.

Apreciación

16. El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales, de las que la primera es obviamente la más relevante. Examinaré dichas cuestiones en el orden en el que se han formulado.

Primera cuestión prejudicial

17. La primera cuestión prejudicial se refiere a la posibilidad de aplicar en el litigio principal el artículo 28 de la Directiva 2006/112. Las partes se oponen tanto sobre la interpretación de la propia disposición como sobre la relevancia que tiene el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 para dicha interpretación antes del 1 de enero de 2015. Antes de pasar a apreciar dicha cuestión, debo, sin embargo, hacer algunas observaciones preliminares.

Observaciones preliminares

18. En virtud del 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 litigio principal, solo las compras integradas tenían carácter oneroso. La puesta a disposición de las aplicaciones era gratuita, por lo que, como tal, no estaba sujeta al IVA.

19. Por esta razón, el órgano jurisdiccional de primera instancia en el litigio principal basó su interpretación del artículo 28 de la Directiva 2006/112, la cual es compartida, en gran medida, por el órgano jurisdiccional remitente, en las características de dichas compras realizadas en las aplicaciones puestas a disposición por la sociedad Xyrality. Dicho órgano jurisdiccional señaló, en especial, que las compras «integradas» se realizaban, en realidad, en ventanas separadas, marcadas con la marca figurativa de la tienda de aplicaciones, y que los destinatarios solo eran informados de la identidad del verdadero proveedor de los servicios prestados en el marco de dichas compras, es decir, el desarrollador de la aplicación, en la confirmación que la tienda de aplicaciones les enviaba por correo electrónico.

20. Sin embargo, considero que la posible aplicación del artículo 28 de la Directiva 2006/112 no puede ser analizada únicamente en el contexto de las compras integradas, de manera aislada de las circunstancias relacionadas con la puesta a disposición de la propia aplicación. A mi juicio, sería completamente ilógico considerar que el proveedor de los servicios de compras integradas es la tienda de aplicaciones y, al mismo tiempo, que el proveedor de la propia aplicación, descargada a través de esa misma tienda de aplicaciones, sea su desarrollador. De manera similar, el objetivo del artículo 28 de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal no permiten, en mi opinión, tratar de manera diferente las compras integradas solo en función de si la puesta a disposición de la propia aplicación tenía o no un coste.

21. En realidad, el servicio en forma de compras integradas depende completamente del servicio principal, que es la puesta a disposición de la propia aplicación, y tiene un carácter adicional. Por lo tanto, la puesta a disposición de la aplicación, independientemente de si esta tiene un coste o no, y el servicio de compras integradas deben considerarse, a efectos del IVA, como partes indivisibles de un único servicio, siendo el servicio principal la puesta a disposición de la aplicación. [11] Desde el punto de vista del artículo 28 de la Directiva 2006/112, esto significa que el papel de los distintos participantes de la operación debe evaluarse teniendo en cuenta la totalidad

[11] Por supuesto, la aplicación también puede no prever compras en ella, o los destinatarios pueden no hacer uso de dicha opción. Sin embargo, si la aplicación es gratuita, o bien el problema del IVA no surge en absoluto, o bien la configuración de las entidades participantes en la operación es completamente distinta a la del presente asunto (por ejemplo, cuando la puesta a disposición de la aplicación se financia mediante publicidad mostrada durante su utilización).

de las relaciones entre ellos, empezando por las circunstancias de la puesta a disposición de la propia aplicación, y no solo a la luz de las circunstancias de la prestación del servicio de compras integradas. [12]

22. No considero, pues, que, para evaluar si la disposición mencionada es aplicable, sean determinantes factores tales como el momento y la forma en que se informa a los clientes finales de la identidad del desarrollador de la aplicación al realizar una compra en ella. El problema jurídico en este asunto tiene un carácter más general y afecta a todos los servicios prestados a través de entidades como las tiendas de aplicaciones, incluida, en primer lugar, la puesta a disposición de las propias aplicaciones. [13]

23. En consecuencia, propongo considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, que se dilucide si el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación de prestación por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, de servicios de puesta a disposición de programas informáticos (aplicaciones móviles) y de servicios adicionales a través de un portal (una tienda de aplicaciones), con el resultado de que se considera que el sujeto pasivo que gestiona la tienda de aplicaciones recibe dichos servicios del desarrollador de la aplicación y los presta a los clientes finales.

Sobre la interpretación del artículo 28 de la Directiva 2006/112

24. A tenor del artículo 28 de la Directiva 2006/112, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que dicho sujeto pasivo es el proveedor del servicio. En opinión del Tribunal de Justicia, esta disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, en virtud de la cual se considera que el intermediario recibe primero esos servicios del comitente, antes de prestarlos, en un segundo momento, al cliente final. A efectos del IVA, esto implica una inversión ficticia de los roles del comitente y del comisionista como, respectivamente, proveedor del servicio y pagador. [14] Tanto de la redacción de dicha disposición como de su naturaleza como ficción jurídica se derivan ciertas indicaciones sobre su interpretación en relación con los servicios prestados por vía electrónica con la participación de intermediarios tales como las tiendas de aplicaciones.

25. Al intermediario que actúa de la forma contemplada en el artículo 28 de la Directiva 2006/112 se le denomina a veces «comisionista no revelado» (*undisclosed agent*), aunque sería más preciso referirse a él como «comisionista de un comitente no revelado» (*agent of an undisclosed principal*). [15]

[12] Este aspecto también tiene otras implicaciones en el ámbito del IVA, como, por ejemplo, en lo que respecta al derecho a deducir el impuesto pagado por los gastos de producción de la aplicación que posteriormente se pone a disposición de los clientes finales de forma gratuita. Esto va más allá del marco de las presentes conclusiones, pero sería conveniente que estos temas se trataran de manera coherente.

[13] Debo añadir que las observaciones anteriores se refieren no solo al período anterior al 1 de enero de 2015, sino también a los hechos ocurridos después de esa fecha y a la cuestión de la posible aplicación del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

[14] Véanse las sentencias de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489), apartado 35, y de 28 de febrero de 2023, Fenix International (C-695/20, en lo sucesivo, «sentencia Fenix International», EU:C:2023:127), apartado 54, *in fine*, y jurisprudencia citada. El Tribunal de Justicia se refiere aquí a que un intermediario, que en realidad presta un servicio de intermediación al proveedor del servicio principal, se convierte en el destinatario de dicho servicio, por el que «paga» un precio ficticio, mientras que, en realidad, transmite el precio pagado por el cliente final del servicio principal, menos, en su caso, la comisión por la mediación.

[15] Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Comisión/Reino Unido (C-305/03, EU:C:2005:110), punto 41.

26. Sin embargo, el anonimato del comitente no es una condición para la aplicación del artículo 28 de la Directiva 2006/112, por lo que el hecho de que el desarrollador de la aplicación sea conocido por los clientes finales no excluye la posibilidad de considerar la tienda de aplicaciones como un intermediario que actúa de la forma descrita en dicha disposición.

27. En primer lugar, nada en la redacción del artículo 28 de la Directiva 2006/112 indica que el anonimato del «tercero», por cuenta del cual actúa el intermediario, sea un requisito para aplicar esa disposición. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia descartó expresamente tal requisito para aplicar dicha disposición en la sentencia Fenix International. [16] Además, el Tribunal de Justicia ha admitido la aplicación de tal disposición a la intermediación de las entidades de gestión colectiva de derechos de autor en la concesión de licencias por parte de los titulares de esos derechos para comunicar públicamente sus obras, [17] cuando la identidad de los creadores de estas obras es, a menudo, sobradamente conocida.

28. Habida cuenta de lo anterior, considero que el hecho de que los clientes finales de un servicio de puesta a disposición de programas informáticos (aplicaciones móviles) prestado a través de una tienda de aplicaciones sean informados, antes o después de la prestación del servicio, de la identidad del desarrollador de la aplicación no impide que se aplique el artículo 28 de la Directiva 2006/112 en dicha situación.

29. En cuanto a la evaluación de si el sujeto pasivo actúa en nombre propio, el Tribunal de Justicia ha declarado que el órgano jurisdiccional nacional que conozca de un asunto concreto debe comprobarlo sobre la base de toda la información disponible, en particular, sobre la base de las relaciones jurídicas entre dicho sujeto pasivo y sus clientes. [18] Los acuerdos contractuales reflejan en principio la realidad económica y comercial de las operaciones, la cual representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, de suerte que las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento de prueba que debe tenerse en cuenta cuando se trata de identificar al prestador y al beneficiario en una operación de prestación de servicios, en el sentido de las disposiciones de la Directiva 2006/112. [19]

30. Es importante tener en cuenta, sin embargo, que las declaraciones anteriores del Tribunal de Justicia se refieren al artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y significan únicamente que, en opinión del Tribunal de Justicia, las presunciones incluidas en dicha disposición reflejan adecuadamente las verdaderas relaciones contractuales entre las partes de la operación, que están reguladas en dicho Reglamento. [20]

31. Por lo que respecta al propio artículo 28 de la Directiva 2006/112, este no refleja estrictamente las relaciones contractuales reales entre las partes de la operación de prestación de servicios, puesto que, como ya se mencionó, crea una ficción jurídica a efectos de la imposición del IVA. [21] De hecho, lo sugiere el propio tenor de la disposición, al indicar que, cuando un sujeto pasivo que actúe por cuenta ajena medie en una prestación de servicios, «se considerará» que ha realizado personalmente los servicios de que se trate. Por lo tanto, las relaciones jurídico-civiles reales

16 Apartado 87.

17 Sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), punto 2 del fallo.

18 Sentencia Fenix International, apartado 73 y jurisprudencia citada.

19 Sentencia Fenix International, apartado 72.

20 En relación con el tenor del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, véase el punto 41 de las presentes conclusiones.

21 Véase el punto 24 de las presentes conclusiones.

entre las partes se presentan de una manera diferente. En efecto, si el sujeto pasivo realmente estuviera realizando el servicio personalmente, sería simplemente un eslabón más en la cadena de suministro y no sería necesario aplicar la ficción creada en dicha disposición.

32. Lo único que exige el artículo 28 de la Directiva 2006/112 es que el sujeto pasivo actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena. El sujeto pasivo actúa, por tanto, como él mismo frente a los destinatarios del servicio y establece sus propias condiciones para entablar y realizar dicha relación jurídica. No se compromete a prestar el servicio ni asume la responsabilidad por él, ya que en tal caso actuaría por su propia cuenta y no por cuenta ajena. El sujeto pasivo continúa siendo un intermediario entre el proveedor real del servicio y el beneficiario del mismo, y solo a efectos del IVA se considera, ficticiamente, que realiza personalmente el servicio.

33. No me convencen los argumentos del Gobierno alemán, según los cuales el artículo 28 de la Directiva 2006/112 no se aplica a la situación que se examina en el litigio principal, porque, en realidad, los destinatarios del servicio de puesta a disposición de aplicaciones móviles celebran contratos con los desarrolladores de dichas aplicaciones y son estos últimos quienes asumen la responsabilidad por el funcionamiento de tales aplicaciones. En esto consiste precisamente la actuación del sujeto pasivo (en este caso, la tienda de aplicaciones) por cuenta ajena (de los desarrolladores de aplicaciones). Si la tienda de aplicaciones celebrara contratos con los destinatarios de dichas aplicaciones y asumiera la responsabilidad por el funcionamiento de estas, actuaría por cuenta propia y no por cuenta de los desarrolladores. El razonamiento del Gobierno alemán llevaría a vaciar de sentido el artículo 28 de la Directiva 2006/112, ya que, según ese razonamiento, dicha disposición regularía situaciones inexistentes.

34. En el caso de servicios como la puesta a disposición de aplicaciones móviles a través de tiendas de aplicaciones, la actuación de una tienda de esta índole en nombre propio consiste en que el proceso mediante el cual los destinatarios acceden a las aplicaciones se lleve a cabo en su totalidad dentro de la aplicación de la tienda de aplicaciones,[22] sin que aquellos sean redirigidos a un sitio web o a otra fuente perteneciente a los desarrolladores de las respectivas aplicaciones. Asimismo, la propia tienda de aplicaciones es la que establece, del mismo modo para todas las aplicaciones que ofrece, las condiciones para obtener dicho acceso. Además, una tienda de aplicaciones no proporciona acceso a cualquier aplicación, sino solo a aquellas que están destinadas a un sistema operativo específico y que han sido verificadas en cuanto a su interoperabilidad con dicho sistema y a su seguridad.

35. Lo mismo ocurre con los servicios adicionales (compras integradas). De acuerdo con la información incluida en la petición de decisión prejudicial, dichas compras integradas se realizaban, en realidad, en una ventana independiente, que era la ventana de la tienda de aplicaciones. Se redirigía, por tanto, a los usuarios de la aplicación del desarrollador a la aplicación de la tienda de aplicaciones. En consecuencia, también en el caso de dichos servicios adicionales, el sujeto pasivo que gestiona la tienda de aplicaciones actúa en nombre propio.

36. De la misma manera, desde el punto de vista de los destinatarios del servicio, la tienda de aplicaciones actúa en nombre propio. Un servicio, como es la puesta a disposición de aplicaciones móviles, se presta en su totalidad por vía electrónica y de forma desmaterializada. Por lo tanto, el destinatario puede saber que está recibiendo una aplicación de un desarrollador específico, pero no conoce los acuerdos contractuales entre ese desarrollador y la tienda de aplicaciones ni el proceso mediante el cual se le concede acceso a la aplicación o a los servicios adicionales. El

[22] Desde un punto de vista funcional, una tienda de aplicaciones también es una aplicación.

destinatario no encarga la aplicación al desarrollador, sino que la descarga directamente desde la tienda de aplicaciones, en la que el desarrollador debe haberla cargado previamente. La aplicación está lista para su uso inmediatamente después de ser descargada de la tienda de aplicaciones, independientemente de la confirmación de su compra y de cualquier otra acción posterior por parte del desarrollador. Por lo tanto, el proveedor directo de la aplicación para el destinatario es la tienda de aplicaciones. Además, esta cobra una tarifa por poner la aplicación a disposición y confirma la celebración del contrato. Por lo tanto, la tienda de aplicaciones es quien actúa frente al destinatario como proveedor de servicios. [23]

37. En el caso de prestación de un tipo de servicio tan específico como es la puesta a disposición de aplicaciones móviles a través de una tienda de aplicaciones, la realidad económica y técnica se acerca al máximo posible a la ficción establecida en el artículo 28 de la Directiva 2006/112. Esto justifica aún más la aplicación de esta disposición en este contexto.

38. Dicha disposición debe interpretarse, en mi opinión, en el sentido de que se aplica a una situación de prestación por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, de servicios de puesta a disposición de aplicaciones móviles y de servicios adicionales a través de una tienda de aplicaciones.

Sobre la aplicación del artículo 9 bis *del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011*

39. Procede recordar que el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 introduce, en relación con los servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como, por ejemplo, una tienda de aplicaciones, la presunción de que tal intermediario actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, a menos que ese tercero esté expresamente mencionado como proveedor del servicio. Por lo tanto, el artículo 28 de la Directiva 2006/112 se aplica, en principio, a tales servicios. Además, cuando se cumplan las condiciones previstas en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, es decir, cuando el intermediario autorice el cargo al destinatario o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, dicha presunción se vuelve irrefutable.

40. Como ya se ha indicado anteriormente, [24] con arreglo al artículo 3, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 es aplicable a partir del 1 de enero de 2015. Por consiguiente, no es posible aplicar dicha disposición a los hechos del litigio principal, que son anteriores a la fecha mencionada.

41. Sin embargo, tampoco se puede aceptar la tesis de la autoridad tributaria en el litigio principal, según la cual, debido a que la disposición en cuestión no estaba vigente en el período controvertido, el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse para dicho período de manera radicalmente diferente a la que resulta del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Esta última disposición no modifica ni completa el mencionado artículo de la Directiva, sino que se limita a establecer cómo debe ejecutarse. Por lo tanto, el razonamiento *a contrario* presentado por la autoridad tributaria no es aplicable en este asunto.

[23] Puede no ser así cuando la vía electrónica solo sirva para contratar un servicio material (por ejemplo, un servicio de alojamiento, de alquiler de bienes inmuebles o de transporte). En tal situación, el beneficiario del servicio interactúa directamente con el correspondiente proveedor.

[24] Véase el punto 8 de las presentes conclusiones.

42. El Tribunal de Justicia realizó un análisis detallado del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en el asunto que concluyó con la sentencia Fenix International, en el que se examinó la validez de dicha disposición desde el punto de vista de su compatibilidad con el artículo 28 de la Directiva 2006/112.

43. En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que la presunción que figura en el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no modifica la naturaleza de la establecida en el artículo 28 de la Directiva 2006/112, sino que se limita a concretarla, integrándola plenamente, en el contexto específico de los servicios prestados por vía electrónica. [25] En otras palabras, ya solo a efectos del citado artículo 28 de la Directiva 2006/112, y sin necesidad de recurrir al artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, es decir, también antes de la entrada en vigor de este último, estaba justificada la presunción de que una tienda de aplicaciones que media en la puesta a disposición de aplicaciones móviles actúa en nombre propio, pero por cuenta de los desarrolladores de dichas aplicaciones.

44. En relación con el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que, en las circunstancias en él descritas, el intermediario tiene la posibilidad de definir unilateralmente elementos esenciales de la prestación, por lo que, teniendo en cuenta la realidad económica y comercial reflejadas en esas circunstancias, debe considerarse que dicho intermediario es el prestador de conformidad con el artículo 28 de la Directiva 2006/112. El Tribunal de Justicia también ha considerado que el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que introduce la presunción irrefutable de que, en las circunstancias en él descritas, el intermediario actúa en nombre propio, no altera el contenido normativo del artículo 28 de dicha Directiva, sino que se limita a concretar la aplicación de este para el caso particular de los servicios a los que se refiere el artículo 9 *bis*, apartado 1, del citado Reglamento de Ejecución. [26]

45. El Tribunal ha establecido, por tanto, una equivalencia entre el contenido normativo del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y la interpretación que debe darse al artículo 28 de la Directiva 2006/112 antes de la entrada en vigor de la primera de estas disposiciones en relación con los servicios prestados por vía electrónica a través de, entre otros medios, las tiendas de aplicaciones.

46. En el contexto del presente asunto, es importante destacar que, después de que el desarrollador cargue una aplicación móvil en la tienda de aplicaciones, el sujeto pasivo que la gestiona, como la sociedad X en el litigio principal, (1) autoriza la prestación del servicio de puesta a disposición de dicha aplicación y de servicios adicionales (compras integradas), (2) autoriza el cargo al destinatario y (3) fija los términos y las condiciones generales de la prestación de dicho servicio. Se cumplen, por tanto, todas las condiciones de irrefutabilidad de la presunción de que tal sujeto pasivo actúa en nombre propio enumeradas en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. [27] Así pues, si bien el propio artículo 9 *bis* no se aplica a hechos ocurridos antes del 1 de enero de 2015, su tenor confirma la interpretación que propongo del artículo 28 de la Directiva 2006/112, según la cual un sujeto pasivo que gestione una tienda de aplicaciones, como la sociedad X en el litigio principal, debe

[25] Apartado 70.

[26] Sentencia Fenix International, apartados 83 a 86.

[27] De hecho, dichas condiciones no son acumulativas, por lo que basta con cumplir una de ellas para que la presunción se vuelva irrefutable.

ser considerado el proveedor del servicio de puesta a disposición de aplicaciones móviles conforme a dicha disposición, independientemente de que los clientes finales de ese servicio conozcan la identidad de los desarrolladores de esas aplicaciones. [28]

Respuesta a la cuestión

47. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación de prestación por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, de servicios de puesta a disposición de programas informáticos (aplicaciones móviles) y de servicios adicionales a través de un portal (una tienda de aplicaciones), con el resultado de que se considera que el sujeto pasivo que gestiona la tienda de aplicaciones recibe dichos servicios del desarrollador de la aplicación y los presta a los clientes finales.

Segunda cuestión prejudicial

48. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, que se dilucide si el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el lugar de prestación de un servicio ficticio prestado por un tercero a un sujeto pasivo que media, en las condiciones previstas en el citado artículo 28, en una prestación de servicios a personas domiciliadas en un Estado miembro que no tienen la condición de sujetos pasivos debe determinarse sobre la base del artículo 44 de dicha Directiva o en el sentido de que dicho lugar debe determinarse con arreglo al artículo 45.

49. Como ya se ha indicado anteriormente, [29] el artículo 28 de la Directiva 2006/112 crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios realizadas consecutivamente, donde un tercero (el comitente) presta el primer servicio al sujeto pasivo (el comisionista) y este último presta el segundo servicio al cliente final.

50. El primer servicio, el servicio ficticio, es, por definición, un servicio prestado al sujeto pasivo. [30] El lugar de prestación de dicho servicio se determina, de acuerdo con las normas generales, sobre la base del artículo 44 de la Directiva 2006/112, según el cual el lugar de prestación de servicios es, en principio, el lugar en el que está establecido el sujeto pasivo. Por otra parte, el segundo servicio, el servicio real, puede ser prestado tanto a sujetos pasivos como a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. En el litigio principal, en la gran mayoría de los casos, se tratará de esta segunda posibilidad, puesto que puede suponerse que los destinatarios del servicio de compras integradas de juegos para dispositivos móviles son, en su mayoría, consumidores, a saber, personas que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA. En tal situación, el lugar de prestación de servicios se determina, en la normativa aplicable antes del 1 de enero de 2015, a los servicios prestados a personas domiciliadas en un Estado miembro, sobre la base del artículo 45 de

[28] Como bien indica la sociedad Xyrality, el Tribunal de Justicia admite que se pueda recurrir a disposiciones no aplicables *ratione temporis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 a modo de orientación para la interpretación de la Directiva 2006/112 (véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, apartado 32).

[29] Véase el punto 24 de las presentes conclusiones.

[30] Puesto que, en virtud de lo previsto en el artículo 28 de la Directiva 2006/112, el comisionista solo puede ser un sujeto pasivo.

la Directiva 2006/112, conforme al cual el lugar de prestación de servicios es, en principio, el lugar en que está establecido el proveedor. [31] Por lo tanto, en el litigio principal, el lugar de prestación de ambos servicios es Irlanda, lugar de la sede de la sociedad X.

51. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en una situación excepcional de aplicación del artículo 28 de la Directiva 2006/112, el lugar de prestación del primer servicio, el servicio ficticio, no debería determinarse más bien considerando que ese servicio ha sido prestado directamente por el comitente a los clientes finales, que en este caso son, en principio, personas que no tienen la condición de sujetos pasivos. De este modo, el lugar de prestación se determinaría, en relación con los destinatarios domiciliados en un Estado miembro, sobre la base del artículo 45 de la mencionada Directiva y se encontraría en Alemania, donde está establecida la sociedad Xyrality.

52. Al igual que las partes en el procedimiento que han presentado observaciones en este asunto, incluido el Gobierno alemán, considero que la respuesta a tal pregunta debe ser negativa.

53. A tenor del artículo 28 de la Directiva 2006/112, «se considerará» que el comisionista ha recibido del comitente un servicio, que, en un segundo momento, aquel prestará al destinatario real. Este primer servicio es, por tanto, ficticio, en el sentido de que no refleja las relaciones reales entre las partes interesadas. Sin embargo, desde el punto de vista del IVA, dicho servicio debe tratarse como existente y sujeto al impuesto. Ni el artículo 28 de la Directiva 2006/112 ni los artículos 44 y 45 de esta o alguna otra disposición de dicha Directiva indican que el lugar de prestación del servicio deba determinarse de forma diferente al lugar de prestación de los demás servicios. Por lo tanto, dado que se trata de la prestación de un servicio a un sujeto pasivo, su lugar debe determinarse con arreglo al artículo 44 de dicha Directiva. En efecto, no existe base para determinar dicho lugar de otra manera.

54. Por otra parte, la adopción de la tesis sugerida por el órgano jurisdiccional remitente podría dar lugar a complicaciones importantes.

55. En la normativa aplicable antes del 1 de enero de 2015, la diferencia entre los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 consiste únicamente en que, según el primero, el lugar de prestación del servicio es el lugar de la sede (o, en su caso, el lugar de actividad económica o de domicilio) del destinatario, mientras que, según el segundo, ese lugar es la sede (o, en su caso, el lugar de actividad económica o de domicilio) del prestador. La aplicación de una u otra disposición no presenta dificultades excesivas desde el punto de vista de la correcta liquidación y percepción del impuesto.

56. Sin embargo, el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe ser interpretado de la misma manera tanto antes como después del 1 de enero de 2015. Después de dicha fecha, el lugar de prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos no es el lugar en que está establecido el prestador, sino el domicilio del destinatario. [32] Por otra parte, teniendo en cuenta que los servicios prestados por vía electrónica pueden, por su naturaleza, ser prestados a entidades establecidas en diferentes Estados miembros o fuera del territorio de la Unión, el prestador debe gravar estos servicios de acuerdo con el domicilio de cada uno de los destinatarios. En una situación en la que un prestador no actúa por sí mismo, sino a través de un

[31] En cuanto a los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y que estén establecidas fuera del territorio de la Unión, se aplica el artículo 59, párrafo primero, letra k), de la Directiva 2006/112 en su versión vigente antes del 1 de enero de 2015, según el cual el lugar de prestación de servicios es el lugar del domicilio de esas personas.

[32] Véase el artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 actualmente vigente.

intermediario que actúa por la cuenta de este, pero en nombre propio, el prestador no tiene contacto directo con los destinatarios, lo que podría dificultar seriamente la liquidación y el pago del IVA y conllevar errores significativos.

57. Este problema se resuelve mediante la aplicación del artículo 28 de la Directiva 2006/112 a los servicios prestados por vía electrónica después del 1 de enero de 2015. Dicho artículo traslada la obligación de liquidar y pagar el IVA al comisionista, a saber, al sujeto pasivo que formaliza la operación directamente con los clientes finales y dispone de la información necesaria para gravar correctamente dichas operaciones. Por este motivo, el legislador de la Unión estableció disposiciones detalladas en el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. [33]

58. Si se aceptara la sugerencia del órgano jurisdiccional remitente, según la cual el lugar de prestación del servicio ficticio por parte del comitente a favor del comisionista debería determinarse como si se tratara de un servicio prestado directamente a los destinatarios reales, se anularían dichas ventajas y se comprometería el objetivo del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Es un argumento más para que el lugar del servicio ficticio se determine de acuerdo con las normas generales relativas al lugar de prestación de servicios a sujetos pasivos.

59. Por lo tanto, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 28 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el lugar de prestación de un servicio ficticio prestado por un tercero a un sujeto pasivo que media, en las condiciones previstas en el citado artículo 28, en una prestación de servicios a personas domiciliadas en un Estado miembro que no tienen la condición de sujetos pasivos debe determinarse sobre la base del artículo 44 de dicha Directiva.

Tercera cuestión prejudicial

60. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, que se dilucide si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un tercero, por cuenta del cual actúa un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios en las condiciones previstas en el artículo 28 de la citada Directiva, será deudor del IVA cuando dicho sujeto pasivo lo haya nombrado, con el consentimiento de aquel, como prestador y haya mencionado el importe del IVA en las confirmaciones de compra enviadas por vía electrónica a clientes finales que no tienen la condición de sujetos pasivos.

61. Cabe recordar que a tenor del artículo 203 de la Directiva 2006/112, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

62. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo de esta disposición es eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva. [34] Por lo tanto, dicha disposición será aplicable cuando el IVA se haya facturado indebidamente y exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a deducir tal impuesto. [35] Por

[33] Véanse los considerandos 1 a 4 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013.

[34] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 20 y jurisprudencia citada.

[35] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 21.

consiguiente, el artículo 203 de la Directiva 2006/112 es aplicable únicamente a una deuda tributaria que haya resultado excesiva sobre la base del régimen general relativo a la exigibilidad del impuesto. [36]

63. Dicho de otra manera, esta disposición aumenta la deuda tributaria por encima del importe de la deuda real que resulta de las normas sustantivas. A este respecto, dicha disposición debe ser objeto de una interpretación restrictiva. [37]

64. De acuerdo con la exigencia de la interpretación restrictiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 no es aplicable en la situación en la que no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto las facturas de las que se trate se han emitido a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos y que, por tanto, no tienen, por definición, derecho a deducir el IVA mencionado en dichas facturas. [38]

65. Una situación similar se da en el litigio principal. Como señaló el órgano jurisdiccional remitente, los destinatarios del servicio de compras integradas de juegos para dispositivos móviles son, en principio, los consumidores, y solo en casos muy excepcionales podrían ser sujetos pasivos que actúen como tales. No existe, por tanto, riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales relacionado con el derecho a deducir el IVA facturado incorrectamente y el artículo 203 de la Directiva 2006/112 no es aplicable.

66. El órgano jurisdiccional remitente sugiere, sin embargo, que dicha disposición podría ser aplicable en el litigio principal debido al riesgo de pérdida de ingresos fiscales a causa de un conflicto de competencia negativo entre las autoridades tributarias de Alemania e Irlanda, a consecuencia del cual el IVA podría no recaudarse finalmente en ninguno de esos Estados miembros. Dicho órgano jurisdiccional responsabiliza a la sociedad Xyrality de esta situación.

67. No comparto esta opinión. Como he señalado anteriormente, el artículo 203 de la Directiva 2006/112 aumenta la deuda tributaria por encima del importe de la deuda real y, por esta razón, debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Su aplicación está relacionada con la mención del IVA en la factura, que constituye un instrumento esencial que los sujetos pasivos utilizan para demostrar su derecho a deducir ese impuesto. [39] Dicha disposición está, por tanto, relacionada con el derecho a deducción por un vínculo de instrumentalidad y, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [40] sirve para evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales resultante de una sobreestimación del importe de la deducción.

68. Sin embargo, la obligación de tomar medidas para garantizar la recaudación completa del IVA devengado en el territorio de los Estados miembros corresponde a estos. No obstante, dicha obligación no justifica la recaudación del impuesto en un Estado miembro en el que no es exigible ni de un sujeto pasivo que no está obligado a pagarlo solo porque dicho impuesto no se recaudó en otro Estado miembro y de otra persona. En mi opinión, la sociedad Xyrality ha

[36] Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 23.

[37] Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), puntos 25 y 26.

[38] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartados 24 y 25.

[39] Constituye un «billete de admisión al derecho a deducción», tal como lo define el Abogado General Sir G. Slynn (conclusiones del Abogado General Slynn presentadas en los asuntos acumulados Jeunehomme y EGI, 123/87 y 330/87, EU:C:1988:274, p. 4534); véase Terra, B., y Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, IBFD, 2024, p. 1326.

[40] Véase el punto 62 de las presentes conclusiones.

determinado correctamente, aunque tarde, sus obligaciones en concepto de IVA, y corresponde a los Estados miembros interesados tomar todas las medidas necesarias para la correcta recaudación de dicho impuesto.

69. En virtud de todo lo expuesto, considero que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 no es aplicable al IVA mencionado en las confirmaciones de compra enviadas a clientes finales que no tienen la condición de sujetos pasivos por un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios, en las condiciones previstas en el artículo 28 de dicha Directiva, y en las que se nombra a otro sujeto pasivo como prestador.

70. Además, tengo dudas de si tales confirmaciones pueden considerarse, como hace el órgano jurisdiccional remitente, como facturas en el sentido del artículo 203 de la Directiva 2006/112. [41]

71. En la sentencia Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), [42] el Tribunal de Justicia consideró tácitamente como facturas las entradas a un área de juegos interior, para luego concluir que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 no era aplicable por los motivos indicados en el punto 64 de las presentes conclusiones. Sin embargo, es importante recordar que la factura sirve principalmente para demostrar el derecho a deducción. Por ello, el artículo 220 de la Directiva 2006/112 exige, en principio, la expedición de una factura en las operaciones entre sujetos pasivos. Aunque el Tribunal de Justicia ha admitido que se considere como factura, a efectos del artículo 203 de dicha Directiva, un documento distinto a la factura propiamente dicha, esto solo se aplica a aquellos documentos que contienen toda la información necesaria para que la autoridad tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducir el IVA en un determinado supuesto. [43]

72. Por otra parte, una confirmación de pedido u otro documento expedido a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo no permite verificar ningún derecho a deducción, puesto que esa persona no tiene tal derecho. Tampoco permite realizar un control efectivo del pago del impuesto por parte del sujeto pasivo que expidió tal documento, puesto que este se encuentra en posesión del destinatario, y el sujeto pasivo no tiene la obligación de redactar ni conservar una copia del mismo. Opino, pues, que este tipo de documentos solo deben ser considerados como facturas a efectos de la aplicación del artículo 203 de la Directiva 2006/112 en situaciones en las que el Derecho de la Unión exige la expedición de una factura, a saber, cuando existe, aunque sea potencialmente, el derecho a deducir el IVA.

73. Finalmente, no estoy convencido de que, en la situación contemplada en el artículo 28 de la Directiva 2006/112, deba considerarse que la «persona que mencione [el IVA]» es el comitente cuando la supuesta factura ha sido expedida por el comisionista, aunque el comitente haya sido nombrado en ella, con su propio consentimiento, como prestador. Dado que el comisionista actúa en nombre propio y tiene el control sobre los elementos esenciales de la prestación, [44] puede suponerse que es él quien, en nombre propio, confirma la aceptación y realización del pedido. Pues bien, el artículo 203 de la mencionada Directiva no exige que la factura sea expedida por el prestador real; puede ser «cualquier persona».

[41] La Abogada General Kokott expresó una opinión contraria sobre este aspecto en sus conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), punto 29.

[42] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, C-378/21, EU:C:2022:968.

[43] Sentencia de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739), fallo.

[44] Véase el punto 46 de las presentes conclusiones.

74. Por lo tanto, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un tercero, por cuenta del cual actúa un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios en las condiciones previstas en el artículo 28 de la citada Directiva, no será deudor del IVA cuando dicho sujeto pasivo lo haya nombrado, con el consentimiento de aquel, como prestador y haya mencionado el importe del IVA en las confirmaciones de compra enviadas por vía electrónica a clientes finales que no tienen la condición de sujetos pasivos.

Conclusión

75. En virtud del conjunto de consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«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

se aplica a una situación de prestación por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, de servicios de puesta a disposición de programas informáticos (aplicaciones móviles) y de servicios adicionales a través de un portal (una tienda de aplicaciones), con el resultado de que se considera que el sujeto pasivo que gestiona la tienda de aplicaciones recibe dichos servicios del desarrollador de la aplicación y los presta a los clientes finales.

2) El artículo 28 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8,

debe interpretarse en el sentido de que

el lugar de prestación de un servicio ficticio prestado por un tercero a un sujeto pasivo que media, en las condiciones previstas en el citado artículo 28, en una prestación de servicios a personas domiciliadas en un Estado miembro que no tienen la condición de sujetos pasivos debe determinarse sobre la base del artículo 44 de dicha 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

un tercero, por cuenta del cual actúa un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios en las condiciones previstas en el artículo 28 de la citada Directiva, no será deudor del IVA cuando dicho sujeto pasivo lo haya nombrado, con el consentimiento de aquel, como prestador y haya mencionado el importe del IVA en las confirmaciones de compra enviadas por vía electrónica a clientes finales que no tienen la condición de sujetos pasivos.»