Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 17 de diciembre de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 24, 43, 250 y 273 — Lugar de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica — Fijación artificial de ese lugar mediante un montaje carente de realidad económica — Abuso de derecho — Reglamento (UE) nº 904/2010 — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículos 7, 8, 41, 47, 48, 51, apartado 1, y 52, apartados 1 y 3 — Derecho de defensa — Derecho a ser oído — Utilización por la administración tributaria de pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo y no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo — Interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos»

En el asunto C-419/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 3 de septiembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2014, en el procedimiento entre

WebMindLicenses Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y la Sra. C. Toader y los Sres. E. Jarašiūnas (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de julio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de WebMindLicenses Kft., por los Sres. Z. Várszegi y Cs. Dékány, ügyvédek;

— en nombre de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, por el Sr. D. Bajusz, ügyvéd;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

— en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. A. Cunha y el Sr. R. Campos Laires, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y el Sr. A. Tokár, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de septiembre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 43 y 273 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), del Reglamento (UE) nº 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 L 268, p. 1), de los artículos 4 TUE, apartado 3, 49 TFUE, 56 TFUE y 325 TFUE, así como de los artículos 7, 8, 41, 47, 48, 51 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre WebMindLicenses Kft. (en lo sucesivo, «WML») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Dirección principal para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «Administración nacional de Hacienda y Aduanas») relativo a una resolución por la que ésta impuso el pago de diversas cantidades en concepto de impuestos correspondientes a los ejercicios 2009 a 2011, así como una multa y un recargo de mora.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (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 A tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de esa Directiva:

«Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva, establece que serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes.

6 En su versión en vigor desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2009, la Directiva IVA disponía, en su artículo 43:

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

7 En su versión resultante de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva IVA en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, p. 11), en vigor desde el 1 de enero de 2010, ésta dispone en su artículo 45:

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

8 El artículo 56 de esa Directiva, en su versión vigente del 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2009, establecía:

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

[...]

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

[...]»

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

10 El artículo 59 de la Directiva IVA, en su versión resultante de la Directiva 2008/8, dispone:

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

[...]

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

[...]»

11 A tenor del artículo 250, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

12 El artículo 273 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

13 El Reglamento nº 904/2010 indica en su considerando 7:

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

14 A tenor del artículo 1 de dicho Reglamento:

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

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

[...]»

Derecho húngaro

15 El artículo 37 de la Ley nº CXXVII de 2007, relativa al impuesto sobre el valor añadido (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) establece lo siguiente:

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

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

16 El artículo 46 de esta Ley prevé:

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

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

[...]

k) Servicios prestados por vía electrónica.

[...]»

17 El artículo 50, apartados 4 a 6, de la Ley CXL de 2004, por la que se establecen disposiciones generales en materia de procedimiento y servicios administrativos (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) establece lo siguiente:

«(4) En el procedimiento administrativo, podrán utilizarse las pruebas que permitan facilitar el esclarecimiento de los hechos. Son pruebas, en particular: las declaraciones de las partes, los documentos, las declaraciones de testigos, las actas de visitas sobre el terreno, los informes periciales, las actas levantadas con motivo de inspecciones administrativas y las pruebas materiales.

(5) La autoridad administrativa elegirá libremente los medios de prueba que vaya a utilizar. La ley podrá exigir a la autoridad administrativa que fundamente su resolución exclusivamente en un medio de prueba; además, una disposición legislativa o reglamentaria podrá, en determinados casos, exigir la utilización de un determinado medio de prueba o el dictamen de un organismo concreto.

(6) La autoridad administrativa apreciará las pruebas consideradas de manera individual y en su conjunto, y determinará los hechos en función de la opinión que se haya forjado sobre esta base.»

18 Con arreglo al artículo 51 de la Ley nº CXXII de 2010, sobre la Administración Tributaria y Aduanas (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«1. La Dirección General de Asuntos Penales de la [Administración Tributaria y de Aduanas] y los servicios de nivel intermedio de la Dirección General de Asuntos Penales (en lo sucesivo, "servicios autorizados") podrán recopilar información sin conocimiento del interesado —en el marco establecido en la presente Ley— para prevenir, impedir, detectar y detener la comisión de una infracción penal que esté comprendida dentro del ámbito de competencia de investigación de la [Administración Tributaria y de Aduanas] con arreglo a la Ley de Procedimiento Penal, determinar la identidad del autor, proceder a su detención, localizar su lugar de residencia y obtener pruebas, así como para proteger a las personas que participen en el procedimiento penal, a las personas pertenecientes a la administración encargada del procedimiento y a las personas que colaboren con la justicia.

2. Las medidas adoptadas con arreglo al apartado 1, así como los datos de las personas físicas, de las personas jurídicas y de las organizaciones sin personalidad jurídica que resulten afectadas por dichas medidas no podrán ser objeto de difusión.

3. Durante el proceso de recopilación de dicha información, podrán consultar el contenido de los datos clasificados —sin necesidad de autorización específica— los servicios autorizados y, en lo que se refiere a los datos obtenidos y a la propia medida de recopilación de información, el fiscal y el juez.»

19 El artículo 97, apartados 4 a 6, de la Ley nº XCII de 2003, General Tributaria (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), establece:

«4. Durante la realización de la inspección, la administración tributaria tendrá la obligación de establecer y probar los hechos, salvo en aquellos casos en los que la Ley imponga la carga de la prueba al contribuyente.

5. Son medios de prueba y pruebas, en particular: los documentos, los dictámenes periciales, las declaraciones del contribuyente, de su representante, de sus trabajadores o de otros contribuyentes, las declaraciones de testigos, las visitas sobre el terreno, las compras de prueba, las compras de prueba ocultas, las producciones de prueba, los inventarios *in situ*, los datos de otros contribuyentes, las constataciones de controles conexos que se hayan ordenado, el contenido de la información comunicada, los datos o la información electrónica procedentes de registros de otras administraciones o accesibles al público.

6. Durante la determinación de los hechos, la administración tributaria estará obligada asimismo a investigar aquellos hechos que beneficien al contribuyente. Un hecho o circunstancia no probado no podrá —salvo en caso del procedimiento de estimación— apreciarse en detrimento del contribuyente.»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 WML es una sociedad mercantil inscrita en Hungría, constituida en 2009, cuyo administrador es titular de la totalidad del capital social. Mediante contrato de 1 de septiembre de 2009, esta sociedad adquirió a título gratuito a Hypodest Patent Development Company, sociedad sita en Portugal, un *know-how* que permitía la explotación de un sitio web a través del que se prestaban servicios audiovisuales interactivos de carácter erótico en los que intervenían en tiempo real personas físicas que se encontraban en cualquier lugar del mundo (en lo sucesivo, «*know-how* de WML»). El mismo día, transfirió ese *know-how* mediante un contrato de licencia a Lalib — Gestão e Investimentos Lda. (en lo sucesivo, «Lalib»), sociedad establecida en Madeira (Portugal).

21 A raíz de una inspección tributaria realizada a WML relativa a una parte del ejercicio 2009 y a los ejercicios 2010 y 2011, la autoridad tributaria de primer grado emitió, mediante resolución de 8 de octubre de 2013, varias liquidaciones complementarias e impuso a dicha sociedad el pago de distintas cantidades, entre ellas, de 10 293 457 000 forintos húngaros (HUF) en concepto de IVA, de 7 940 528 000 HUF en concepto de multa y de 2 985 262 000 HUF en concepto de recargo de mora, basándose en que, de acuerdo con las pruebas que había reunido, la transferencia del *know-how* de WML a Lalib no se correspondía con una operación económica real, ya que era WML quien lo explotaba realmente, de manera que debía considerarse que la explotación de dicho *know-how* se había producido en el territorio húngaro.

22 Esta resolución fue parcialmente modificada por la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, que, no obstante, consideró también que el *know-how* de WML no había sido realmente explotado por y para Lalib, y que, por tanto, al celebrar con ella el contrato de licencia, WML había cometido un abuso de derecho destinado a eludir la legislación tributaria húngara, menos ventajosa que la legislación tributaria portuguesa. En apoyo de esta conclusión, señaló, en particular, que WML no había tenido nunca la intención de transferir a Lalib el aprovechamiento de los beneficios procedentes de la explotación del *know-how* de WML, que existían estrechas interrelaciones personales entre el

titular de dicho *know-how* y los subcontratistas que llevaban a cabo la explotación efectiva del sitio web, que la gestión de la sociedad portuguesa resultaba irracional, que su actividad era deliberadamente deficitaria y que no disponía de capacidad de explotación autónoma.

23 WML interpuso un recurso contra la resolución de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, a la que reprocha haber utilizado pruebas obtenidas sin su conocimiento mediante interceptaciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos en el marco de un procedimiento penal paralelo al que no ha tenido acceso.

24 Por otra parte, alegó que la participación de Lalib en la explotación del *know-how* de WML se debía a razones comerciales, técnicas y jurídicas. Afirma que los servicios de que se trata, accesibles por Internet previo pago, no habrían podido ser prestados desde Hungría durante el período examinado, ya que no era posible utilizar servicios de aceptación de pago con tarjeta bancaria en ese país para tales servicios. Sostiene que no disponía del personal, los conocimientos técnicos, los instrumentos, la cartera de contratos o los contactos internacionales adecuados para la explotación del sitio web. Lalib, titular de los nombres de dominio, es quien respondía civil y penalmente de los servicios ofrecidos, en su calidad de proveedor de contenidos. Por consiguiente, WML asevera que la celebración del contrato de licencia con Lalib no tuvo una finalidad fiscal y que el IVA se pagó de manera regular en Portugal. Además, sostiene que no obtuvo una verdadera ventaja fiscal, ya que la diferencia entre los tipos de IVA aplicados en Hungría y Portugal era entonces poco significativa.

25 Haciendo referencia a las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) y Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), el órgano jurisdiccional remitente señala que, dada la particularidad de los servicios de que se trata, ofrecidos por Internet, se pregunta sobre las circunstancias que deben tenerse en cuenta para apreciar, a efectos de determinar el lugar de la prestación de servicios, si la construcción contractual utilizada tiene su origen en una práctica abusiva.

26 Asimismo, se pregunta si de los objetivos de la Directiva IVA se desprende que la administración tributaria puede recabar pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal, incluso a través de medios secretos, y utilizarlas para fundamentar una resolución administrativa. En este contexto, remitiéndose a la sentencia Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), se pregunta sobre los límites que impone la Carta a la autonomía institucional y procesal de los Estados miembros.

27 Además, el órgano jurisdiccional remitente indica que el litigio principal suscita también la cuestión del modo en que debe proceder la administración tributaria de un Estado miembro en el marco de la cooperación administrativa transfronteriza en caso de que el IVA ya haya sido pagado en otro Estado miembro.

28 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En aplicación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva IVA, en el marco de la identificación de la persona que presta el servicio a efectos del IVA, con ocasión del examen de si la operación tiene carácter ficticio, carente de contenido económico y mercantil real y dirigido exclusivamente a la percepción de una ventaja fiscal, ¿es relevante a efectos interpretativos el hecho de que, en las circunstancias del litigio principal, el administrador y propietario del 100 % de la sociedad mercantil que concede la licencia sea la persona física que creó el *know-how* transferido mediante el contrato de licencia?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, a la hora de aplicar los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 43 de la Directiva IVA y apreciar la existencia de una práctica abusiva, ¿es relevante el hecho de que esta persona física ejerza o pueda ejercer influencia de modo informal sobre el modo de explotación de la sociedad mercantil que adquirió

la licencia y sobre las decisiones de esa empresa? A efectos de esta interpretación, ¿puede tener pertinencia la circunstancia de que el creador del *know-how* participe o pueda participar directa o indirectamente, asesorando profesionalmente u ofreciendo consejos acerca del desarrollo y de la explotación del *know-how*, en la toma de decisiones empresariales relacionadas con la prestación del servicio basado en ese *know-how*?

3) En las circunstancias del litigio principal y tomando en consideración lo expuesto en la segunda cuestión, para identificar a la persona que presta el servicio a efectos del IVA, además del análisis de la operación contractual subyacente, ¿tiene pertinencia el hecho de que el creador del *know-how*, en cuanto persona física, ejerza influencia, más exactamente influencia determinante, o dicte directrices acerca del modo en que se presta el servicio basado en ese *know-how*?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, a la hora de determinar el alcance de esta influencia y de estas directrices, ¿qué circunstancias pueden tomarse en consideración o, más concretamente, con base a qué criterios puede constatarse que se ejerce una influencia determinante sobre la prestación del servicio y que se ha ejecutado el contenido económico real de la operación subyacente en favor de la empresa que concede la licencia?

5) En las circunstancias del litigio principal, al examinar la obtención de la ventaja fiscal, ¿es relevante a la hora de analizar las relaciones de los operadores económicos y de las personas intervinientes en la operación el hecho de que los sujetos pasivos que han participado en la operación contractual controvertida, dirigida a la evasión fiscal, sean personas jurídicas, cuando la autoridad tributaria de un Estado miembro atribuye a una persona física la adopción de decisiones estratégicas y operativas de explotación? En caso de que sea así, ¿debe tenerse en cuenta en qué Estado miembro ha adoptado la persona física estas decisiones? En circunstancias como las que concurren en el presente asunto, en el caso de que pueda constatarse que no resulta determinante la posición contractual de las partes, ¿tiene relevancia a efectos interpretativos el hecho de que quede a cargo de subcontratistas la gestión de los instrumentos técnicos, recursos humanos y operaciones financieras necesarios para la prestación del servicio basado en Internet de que aquí se trata?

6) En el caso de que pueda constatarse que las cláusulas del contrato de licencia no reflejan un contenido económico real, ¿la recalificación de las cláusulas contractuales y el restablecimiento de la situación que existiría si no hubiera tenido lugar la operación en la que se concreta la práctica abusiva implican que la autoridad tributaria del Estado miembro pueda determinar de forma diferente el Estado miembro de la prestación y, por tanto, el lugar de exigibilidad del impuesto, aun cuando la empresa que haya adquirido la licencia haya satisfecho el impuesto exigible en el Estado miembro donde esté establecida y con arreglo a los requisitos legales fijados en ese Estado miembro?

7) ¿Deben interpretarse los artículos 49 TFUE y 56 TFUE en el sentido de que es contraria a los mismos y puede representar un uso abusivo de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios una configuración contractual como la que es objeto del litigio principal, con arreglo a la cual una empresa, sujeto pasivo de un Estado miembro, transfiere mediante contrato de licencia a otra empresa, sujeto pasivo de otro Estado miembro, el *know-how* para la prestación de servicios de contenidos para adultos a través de una tecnología de comunicación interactiva basada en Internet y el derecho a utilizarlo, en circunstancias caracterizadas por el hecho de que la carga del IVA del Estado miembro del domicilio de la empresa que ha adquirido la licencia es más ventajosa por lo que respecta a la prestación transferida?

8) En circunstancias como las que concurren en el presente asunto, ¿qué importancia debe concederse, al margen de la ventaja fiscal que supuestamente puede conseguirse, a las consideraciones comerciales efectuadas por la empresa que concede la licencia? En este contexto,

y más en particular, ¿es relevante a efectos interpretativos el hecho de que el propietario del 100 % y administrador de la sociedad mercantil que concede la licencia sea la persona física que creó originalmente el *know-how*?

9) ¿Al analizar la conducta abusiva pueden tomarse en consideración y, en caso afirmativo, qué importancia tienen circunstancias similares a las del litigio principal, como los datos técnicos y de infraestructura relativos a la introducción y ejecución del servicio objeto de la operación controvertida y la preparación y los recursos humanos de que dispone la empresa que concede la licencia para prestar el servicio en cuestión?

10) En la situación analizada en el presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 43 y 273 de la Directiva IVA, en relación con los artículos 4 TUE, apartado 3, y 325 TFUE, en el sentido de que, en aras del cumplimiento efectivo de la obligación de los Estados miembros de la Unión de percibir efectiva y puntualmente el importe total del IVA y de evitar la pérdida presupuestaria que suponen el fraude y la evasión fiscales a través de las fronteras de los Estados miembros, en el caso de una operación de prestación de servicios y al objeto de identificar a la persona que presta el servicio, la autoridad tributaria del Estado miembro, en la fase probatoria del procedimiento administrativo de naturaleza tributaria y con el fin de dilucidar los hechos, está facultada para admitir datos, información y medios de prueba, así como, por tanto, registros de interceptaciones, obtenidos sin conocimiento del sujeto pasivo por el órgano de investigación de la autoridad tributaria en el marco de un procedimiento de carácter penal y para utilizarlos y fundamentar en los mismos su apreciación sobre las consecuencias fiscales, y de que, por su parte, el tribunal de lo contencioso-administrativo que conoce del recurso interpuesto contra la resolución administrativa de la autoridad tributaria del Estado miembro está facultado para realizar una apreciación de dichos elementos en el marco de las pruebas, con ocasión del examen de su legalidad?

11) En la situación analizada en el presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 43 y 273 de la Directiva IVA, en relación con los artículos 4 TUE, apartado 3, y 325 TFUE, en el sentido de que, en aras del cumplimiento efectivo de la obligación de los Estados miembros de la Unión de percibir efectiva y puntualmente el importe total del IVA y de la ejecución de la obligación de los Estados miembros de garantizar la observancia de las obligaciones impuestas al sujeto pasivo, el margen reconocido para la utilización de los medios de que dispone la autoridad tributaria del Estado miembro comprende la facultad de dicha autoridad de utilizar los medios de prueba obtenidos inicialmente con finalidad penal para reprimir conductas de evasión fiscal, incluso cuando el propio Derecho nacional no permite la obtención de información sin conocimiento del interesado en el marco de un procedimiento administrativo para reprimir conductas de evasión fiscal, o la supedita en el marco del proceso penal a garantías que no están previstas en el procedimiento administrativo de naturaleza tributaria, reconociendo al mismo tiempo a la autoridad administrativa la facultad de actuar con arreglo al principio de libertad de prueba?

12) ¿Impide el artículo 8, apartado 2, del [Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»)], en relación con el artículo 52, apartado 2, de la Carta, que se reconozca a la autoridad tributaria del Estado miembro la competencia a la que se refieren las cuestiones décima y undécima o, en las circunstancias del presente asunto, puede considerarse justificado, para luchar contra la evasión fiscal, utilizar en el marco de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria las conclusiones que se desprenden de la información obtenida sin conocimiento del interesado, con vistas a la percepción efectiva del impuesto y en aras del "bienestar económico del país"?

13) En la medida en que de la respuesta a las cuestiones décima a duodécima se desprenda que la autoridad tributaria del Estado miembro puede utilizar tales medios de prueba en el procedimiento administrativo, ¿recae sobre la autoridad tributaria del Estado miembro, con el fin de garantizar la efectividad del derecho a una buena administración y del derecho de defensa con arreglo a lo dispuesto en los artículos 7, 8, 41 y 48 de la Carta, en relación con el artículo 51, apartado 1, de la Carta, la obligación absoluta de oír al sujeto pasivo en el curso del procedimiento administrativo, de garantizarle el acceso a las conclusiones que se desprenden de la información obtenida sin su conocimiento y de respetar la finalidad para la que fueron obtenidos los datos que figuran en esos medios de prueba, o bien, en este último contexto, la circunstancia de que la información recabada sin conocimiento del interesado se destine únicamente a una investigación de carácter penal impide de raíz la utilización de tales medios de prueba?

14) En el supuesto de que se obtengan y utilicen medios de prueba infringiendo lo dispuesto en los artículos 7, 8, 41 y 48 de la Carta, en relación con el artículo 47 de la Carta, ¿satisface el derecho a un recurso efectivo una normativa nacional con arreglo a la cual la impugnación en vía judicial de la legalidad procedimental de resoluciones dictadas en asuntos tributarios sólo puede prosperar y conducir a la anulación de la decisión, si, en función de las circunstancias del caso, existe la posibilidad concreta de que la decisión impugnada hubiera sido distinta de no haberse producido el vicio de procedimiento y si, además, dicho vicio ha afectado a la posición jurídica sustantiva del demandante, o bien los vicios de procedimiento cometidos de este modo deben tenerse en cuenta en un contexto más amplio, con independencia de la influencia que tenga en el resultado del proceso el vicio de procedimiento que infringe lo dispuesto en la Carta?

15) ¿La efectividad del artículo 47 de la Carta exige que, en una situación procesal como la presente, el tribunal de lo contencioso-administrativo que conoce del recurso contra la resolución administrativa de la autoridad tributaria del Estado miembro pueda controlar la legalidad de la obtención de los medios de prueba recabados con fines penales y sin conocimiento del interesado en el marco de un procedimiento de carácter penal, en particular cuando el sujeto pasivo contra el que se haya instado en paralelo el proceso penal no tenga conocimiento de esa documentación ni haya podido impugnar ante un tribunal la legalidad de la misma?

16) Tomando también en consideración la cuestión sexta, el Reglamento nº 904/2010, a la luz en particular de su séptimo considerando, con arreglo al cual, a efectos de la recaudación del impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente y para ello, no sólo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros para garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro, ¿debe interpretarse en el sentido de que, en una situación de hecho como la que caracteriza el presente asunto, la autoridad tributaria del Estado miembro que descubre la deuda tributaria debe dirigir una solicitud a la autoridad tributaria del Estado miembro en el que el sujeto pasivo que ha sido objeto de inspección fiscal ya ha satisfecho su obligación de pago del impuesto?

17) En caso de respuesta afirmativa a la decimosexta cuestión, si se impugna ante un tribunal y se constata la ilegalidad procesal de las resoluciones adoptadas por la autoridad tributaria del Estado miembro por este motivo, sobre la base de la falta de obtención de información y de la solicitud, ¿qué consecuencia debe aplicar el tribunal que conoce del recurso contra las resoluciones administrativas adoptadas por la autoridad tributaria del Estado miembro, habida cuenta asimismo de lo expuesto en la decimocuarta cuestión?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral

29 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de agosto de 2015, WML solicitó, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la reapertura de la fase oral, alegando que, en la vista, la Administración nacional de Hacienda y Aduanas había invocado, para acreditar la existencia de un montaje artificial en el litigio principal, circunstancias que no habían sido mencionadas anteriormente en ningún momento o que no lo habían sido con esa finalidad.

30 Dicha solicitud se produjo antes de la presentación de las conclusiones del Abogado General y, por lo tanto, antes de la conclusión de la fase oral del procedimiento pronunciada de conformidad con el artículo 82, apartado 2, del citado Reglamento de Procedimiento. En consecuencia, debe entenderse como una solicitud de reapertura de la vista oral.

31 Pues bien, por una parte, WML participó en la vista y tuvo la posibilidad de contestar oralmente a las observaciones de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas. Por otra parte, el Tribunal de Justicia considera que dispone de información suficiente acerca de las circunstancias del litigio principal para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, al que incumbe, en cualquier caso, apreciar dichas circunstancias para resolver este litigio (véase en este sentido, en particular, la sentencia Gauweiler y otros, C-62/14, EU:C:2015:400, apartado 15).

32 Por consiguiente, se deniega la solicitud.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera a quinta y séptima a novena

33 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a quinta y séptima a novena, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si en circunstancias como las del litigio principal un contrato de licencia que tenía por objeto la transferencia de un *know-how* que permitía la explotación de un sitio web a través del que se prestaban servicios audiovisuales interactivos, celebrado con una sociedad establecida en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio estaba establecida la sociedad otorgante de la licencia, tenía su origen en un abuso de derecho destinado a beneficiarse de que el tipo de IVA aplicable a dichos servicios era más bajo en ese otro Estado miembro, son pertinentes el hecho de que el administrador y accionista único de la sociedad otorgante de la licencia era el creador del *know-how*, de que esa misma persona ejercía una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en éste, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de esos servicios era llevada a cabo por subcontratistas. Asimismo, pregunta si las razones de orden comercial, técnico, organizativo y jurídico alegadas por la sociedad otorgante de la licencia para explicar la transferencia de dicho *know-how* a la sociedad establecida en el otro Estado miembro deben tomarse en consideración.

34 Como señala el órgano jurisdiccional remitente, le corresponde a él apreciar los hechos de los que conoce y comprobar si concurren en el litigio principal los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse en un procedimiento prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientarle en su interpretación (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 76 y 77, y Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartados 54 a 56).

35 A este respecto, ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 70, y Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 46 y jurisprudencia citada).

36 En los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), el Tribunal de Justicia declaró que la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA 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.

37 Por lo que respecta, en primer lugar, a si una operación como el contrato de licencia de que se trata en el litigio principal tiene como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva IVA, procede señalar, por una parte, que el concepto de «lugar de la prestación de servicios», que determina el lugar de imposición de dicha prestación, tiene carácter objetivo, al igual que los conceptos de «sujeto pasivo», de «prestación de servicios» y de «actividad económica», y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la administración tributaria esté obligada a averiguar la intención del sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 56 y 57, y Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 41).

38 Por lo que se refiere a los servicios prestados por vía electrónica, como los del litigio principal, de los artículos 43 y 56, apartado 1, letra k), de la citada Directiva en su versión vigente del 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2009 o de los artículos 56 y 59, apartado 1, letra k), de dicha Directiva en su versión resultante de la Directiva 2008/8 se desprende que el lugar de la prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo establecida en la Unión Europea será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente, o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

39 Por otra parte, las diferencias entre los tipos normales de IVA aplicados por los Estados miembros se derivan de una falta de armonización completa por parte de la Directiva IVA, que sólo fija el tipo mínimo.

40 En estas circunstancias, el hecho de acogerse en un Estado miembro a un tipo normal de IVA más bajo que el vigente en otro Estado miembro no puede considerarse en sí mismo una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva IVA.

41 En cambio, no sucede lo mismo si la prestación de servicios se realiza en realidad en ese otro Estado miembro. En efecto, tal situación es contraria al objetivo de las disposiciones de la Directiva IVA que determinan el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, que es evitar, por una parte, conflictos de competencia que puedan dar lugar a dobles imposiciones y, por otra, la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, la sentencia Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 42). Además, en la medida en que dé lugar a eludir el IVA adeudado en un Estado miembro, es contraria tanto a la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude, derivada de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, como al principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean

tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartados 37, 39 y 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, apartados 20 a 22, y Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 25 y 26).

42 En segundo lugar, en cuanto a la cuestión de si la finalidad esencial de una operación se limita a la obtención de dicha ventaja fiscal, ha de recordarse que, en materia de IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, no está obligado a optar por la que maximice el pago del IVA, sino que, por el contrario, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 73; Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 47, y Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 27). Por lo tanto, generalmente los sujetos pasivos tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales (sentencia RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, apartado 53).

43 Por lo que respecta a litigio principal, ha de señalarse que de los autos presentados al Tribunal de Justicia se desprende que Lalib es una sociedad distinta de WML, ya que no es ni una sucursal ni una filial ni una agencia de ésta, y que pagó el IVA en Portugal.

44 En estas circunstancias, para declarar que el contrato de licencia de que se trata tenía su origen en una práctica abusiva destinada a acogerse a un tipo de IVA más bajo en Madeira, es preciso demostrar que dicho contrato era un montaje meramente artificial que disimulaba el hecho de que la prestación de servicios en cuestión, a saber, la explotación del sitio web utilizando el *know-how* de WML, no la efectuaba realmente Lalib en Madeira, sino WML en Hungría. En lo que atañe a la comprobación de cuál era el lugar real de dicha prestación, dicha constatación debe basarse en elementos objetivos y verificables por terceros, como la existencia física de Lalib por lo que a locales, personal y equipos se refiere (véase, por analogía, la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 67).

45 Para determinar si dicho contrato constituía un montaje de este tipo, incumbe al órgano jurisdiccional remitente analizar todos los hechos que se le han presentado, averiguando, en particular, si la implantación de la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente de Lalib en Madeira no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la actividad económica de que se trata en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refiere, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo.

46 En cambio, el hecho de que el administrador y accionista único de WML fuera el creador del *know-how* de WML, de que esa misma persona ejerciera una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en éste, 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 revelan decisivos en sí mismos.

47 Por último, para responder a las dudas del órgano jurisdiccional remitente, por lo que respecta a la cuestión de si un contrato de licencia como el controvertido en el litigio principal podría considerarse una práctica abusiva a la luz de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios, procede señalar, por una parte, que la naturaleza de las relaciones existentes entre la sociedad otorgante de la licencia, es decir, WML, y la sociedad adquirente de ésta, es decir, Lalib, no se revela comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento, puesto que Lalib no es filial, sucursal ni agencia de WML.

48 Por otra parte, dado que las diferencias entre los tipos normales de IVA aplicados por los Estados miembros se derivan de la falta de armonización completa por parte de la Directiva IVA, el mero hecho de que un contrato de licencia como el controvertido en el litigio principal se haya celebrado con una sociedad establecida en un Estado miembro que aplica un tipo normal de IVA más bajo que el del Estado miembro en el que la sociedad otorgante de la licencia está establecida no puede considerarse, en defecto de otros factores, una práctica abusiva a luz de la libre prestación de servicios.

49 Por consiguiente, ha de responderse a las cuestiones prejudiciales primera a quinta y sexta a novena que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si en circunstancias como las del litigio principal un contrato de licencia que tenía por objeto la transferencia de un *know-how* que permitía la explotación de un sitio web a través del que se prestaban servicios audiovisuales interactivos, celebrado con una sociedad establecida en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio está establecida la sociedad otorgante de la licencia, tenía su origen en un abuso de derecho destinado a beneficiarse de que el tipo de IVA aplicable a dichos servicios era más bajo en ese otro Estado miembro, el hecho de que el administrador y accionista único de esta última sociedad era el creador del *know-how*, de que esa misma persona ejercía una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en éste, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de esos servicios era llevada a cabo por subcontratistas, así como las razones que puedan haber llevado a la sociedad otorgante de la licencia a transferir dicho *know-how* a una sociedad establecida en dicho otro Estado miembro en lugar de explotarlo ella misma, no se revelan decisivos en sí mismos.

50 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente analizar todas las circunstancias del litigio principal para determinar si dicho contrato era un montaje meramente artificial que disimulaba el hecho de que la prestación de servicios de que se trata no la efectuaba realmente la sociedad adquirente de la licencia, sino la sociedad otorgante de ésta, averiguando, en particular, si la implantación de la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente de la sociedad adquirente de la licencia no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la actividad económica de que se trata en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refiere, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo.

Sobre la sexta cuestión prejudicial

51 Mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en caso de constatación de una práctica abusiva que haya llevado a fijar el lugar de una prestación de servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva, el hecho de que el IVA se haya pagado en ese otro Estado miembro con arreglo a la legislación de éste impide que se practique una liquidación complementaria de dicho impuesto en el Estado miembro del lugar en que se efectuó realmente esa prestación de servicios.

52 A este respecto, basta con recordar que, cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de dicha práctica (sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 98, y Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 50).

53 De ello resulta que el lugar de una prestación de servicios debe rectificarse si se ha fijado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva y que el IVA debe pagarse en el Estado miembro en que debería haberse pagado aun cuando se haya abonado en el otro Estado.

54 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en caso de constatación de una práctica abusiva que haya llevado a fijar el lugar de una prestación de servicios en un Estado miembro distinto a aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva, el hecho de que el IVA se haya pagado en ese otro Estado miembro con arreglo a la legislación de éste no impide que se practique una liquidación complementaria de dicho impuesto en el Estado miembro del lugar en que se efectuó realmente esa prestación de servicios.

Sobre las cuestiones prejudiciales decimosexta y decimoséptima

55 Mediante su cuestión prejudicial decimosexta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Reglamento nº 904/2010 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 el IVA en otros Estados miembros está obligada a dirigir una solicitud de cooperación a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros.

56 A este respecto, ha de señalarse que dicho Reglamento, que según su artículo 1 establece las condiciones en que las autoridades nacionales competentes cooperarán entre sí y con la Comisión Europea, y, a tal efecto, define normas y procedimientos, no indica en qué circunstancias la autoridad tributaria de un Estado miembro podría estar obligada a dirigir una solicitud de cooperación administrativa a la autoridad tributaria de otro Estado miembro.

57 Sin embargo, habida cuenta del deber de cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente, enunciado en el considerando 7 del citado Reglamento, la referida solicitud puede resultar oportuna o incluso necesaria.

58 Así puede suceder, en particular, cuando la administración tributaria de un Estado miembro sepa o deba saber razonablemente que la administración tributaria de otro Estado miembro dispone de información útil o incluso indispensable para determinar si el IVA es exigible en el primer Estado miembro.

59 Por lo tanto, procede responder a la decimosexta cuestión prejudicial que el Reglamento nº 904/2010 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.

60 En vista de la respuesta dada a la decimosexta cuestión prejudicial, no procede responder a la decimoséptima.

Sobre las cuestiones prejudiciales décima a decimoquinta

61 Mediante sus cuestiones prejudiciales décima a decimoquinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, a efectos de la aplicación de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos.

62 De la fundamentación de la resolución de remisión y de la formulación de las cuestiones prejudiciales planteadas se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si, habida cuenta del margen reconocido a los Estados miembros para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en su territorio y combatir el fraude y la evasión fiscales, la administración tributaria puede recabar y utilizar tales pruebas en el marco de un procedimiento administrativo, cuando éstas se hayan obtenido inicialmente con finalidad de persecución penal, por medios propios del procedimiento penal, que, por otra parte, ofrece a las personas garantías de las que no disfrutan en un procedimiento administrativo. Se pregunta sobre la existencia de tal posibilidad y, en su caso, sobre los límites y obligaciones que se derivan a este respecto del artículo 8 del CEDH y de los artículos 7, 8 y 52 de la Carta.

63 Para el caso de que se reconozca esta posibilidad, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si la administración tributaria, con el fin de garantizar el respeto del derecho de defensa previsto en el artículo 48 de la Carta y del principio de buena administración consagrado en el artículo 41 de ésta, tiene la obligación de oír al sujeto pasivo y de permitirle el acceso a las pruebas recabadas de ese modo.

64 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 47 de la Carta implica que el tribunal que conoce del recurso contra la resolución de la administración tributaria por la que se ha practicado la liquidación complementaria puede controlar la legalidad de la obtención de las pruebas en el procedimiento penal cuando el sujeto pasivo no ha podido tener conocimiento de ellas en ese procedimiento y no ha tenido la facultad de impugnar su legalidad ante otro órgano jurisdiccional. Además, ante una normativa nacional con arreglo a la cual un vicio de procedimiento sólo da lugar a la anulación de la resolución impugnada que adolece de dicho vicio si ésta hubiera podido ser diferente de no haberse producido ese vicio y si la situación jurídica del demandante resulta afectada por ello, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el derecho a la tutela judicial efectiva exige anular esa resolución en caso de infracción de las disposiciones de la Carta, con independencia de la incidencia de esa infracción.

65 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que debe averiguarse con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, estas normas no deben amenazar la eficacia del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 76).

66 En segundo lugar, según jurisprudencia reiterada, los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 19 y jurisprudencia citada).

67 En tercer lugar, una liquidación complementaria del IVA a raíz de la constatación de una práctica abusiva, como la que es objeto del litigio principal, constituye una aplicación de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA y del artículo 325 TFUE, y por lo tanto del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta (véase, en este sentido, la sentencia Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 25 a 27).

68 De ello se deriva que el Derecho de la Unión no se opone a que, en el marco de un procedimiento administrativo, la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de constatar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, siempre que se respeten los derechos garantizados por el Derecho de la Unión, y en especial por la Carta.

69 En cuanto al alcance y a la interpretación de los derechos garantizados por la Carta, el artículo 52, apartado 1, de esta dispone que cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos

derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

70 En el presente asunto, por lo que respecta, en primer lugar, a la obtención de las pruebas en el marco del procedimiento penal, ha de recordarse que el artículo 7 de la Carta, referido al derecho al respeto de la vida privada y familiar, contiene derechos equivalentes a los garantizados por el artículo 8, apartado 1, del CEDH, y que, por consiguiente, conforme al artículo 52, apartado 3, de la Carta, debe darse a dicho artículo 7 el mismo sentido y el mismo alcance que los conferidos al artículo 8, apartado 1, del CEDH, tal como lo interpreta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencias McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, apartado 53, y Dereci y otros, C-256/11, EU:C:2011:734, apartado 70).

71 De este modo, puesto que las interceptaciones de telecomunicaciones constituyen injerencias en el ejercicio del derecho garantizado por el artículo 8, apartado 1, del CEDH [véanse TEDH, en particular, sentencias Klass y otros c. Alemania de 6 de septiembre de 1978, serie A nº 28, § 41; Malone c. Reino Unido de 2 de agosto de 1984, serie A nº 82, § 64; Kruslin c. Francia y Huvig c. Francia de 24 de abril de 1990, serie A nºs 176-A y 176-B, § 26 y § 25, y Weber y Saravia c. Alemania (dec.), nº 54934/00, CEDH 2006-XI, § 79], constituyen también una limitación del ejercicio del derecho correspondiente consagrado en el artículo 7 de la Carta.

72 Lo mismo sucede con las incautaciones de correos electrónicos realizadas durante las visitas domiciliarias en los locales profesionales o comerciales de una persona física o en los locales de una sociedad mercantil, que constituyen también injerencias en el ejercicio del derecho garantizado por el artículo 8 del CEDH (véanse TEDH, en particular, sentencias Niemietz c. Alemania de 16 de diciembre de 1992, serie A nº 251-B, §§ 29-31; Société Colas Est y otros c. Francia, nº 37971/97, CEDH 2002-III, §§ 40-41, y Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia, nºs 63629/10 y 60567/10 de 2 de abril de 2015, § 63).

73 Por tanto, tales limitaciones sólo podrán producirse cuando estén previstas por la ley y cuando, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión.

74 En lo que atañe al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, conforme a este principio, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el IVA y de evitar el fraude (sentencia R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 45).

75 En el litigio principal, dado que las interceptaciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos se efectuaron en el marco de un procedimiento penal, su finalidad y su necesidad deben apreciarse en relación con éste.

76 A este respecto, procede señalar que, como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, puesto que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA (véase en este sentido, en particular, la sentencia Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 71), las medidas de investigación aplicadas en el marco de un procedimiento penal con el fin de perseguir infracciones en esta materia tienen una finalidad que responde a un objetivo de interés general reconocido por la Unión.

77 En cuanto al examen de la necesidad de las medidas de investigación, ha de señalarse que, en la vista, la administración tributaria indicó que la incautación de los correos electrónicos se había efectuado sin autorización judicial. A este respecto, es preciso señalar que, sin una autorización judicial previa, la protección de los individuos contra las injerencias arbitrarias de los poderes públicos en los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta requiere un marco legal y unos límites estrictos de dicha

incautación (véase TEDH, sentencia Camenzind c. Suiza de 16 de diciembre de 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, § 45). De este modo, esa incautación únicamente puede ser compatible con el artículo 7 si la legislación y la práctica internas ofrecen garantías adecuadas y suficientes contra los abusos y la arbitrariedad [véanse TEDH, en particular, sentencias Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993, serie A nº 256-A, § 56-57; Miailhe c. Francia (nº 1) de 25 de febrero de 1993, serie A nº 256-C, §§ 37-38, y Société Colas Est y otros c. Francia, antes citada, §§ 48-49].

78 En el contexto de este examen, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la inexistencia de un mandamiento judicial previo resultaba compensada, en cierta medida, por la posibilidad de que la persona sujeta a la incautación solicitara *a posteriori* un control judicial sobre la legalidad y la necesidad de ésta, control que debe ser eficaz en las circunstancias concretas del asunto (véase TEDH, sentencia Smirnov c. Rusia, nº 71362/01, nº 71362/01, § 45, TEDH 2007-VII).

79 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la recopilación y utilización de las pruebas por la administración tributaria, ha de señalarse que en el presente asunto no procede examinar si la transmisión de pruebas por el servicio encargado de la investigación penal y su recopilación por el servicio encargado del procedimiento administrativo con vistas a su utilización constituyen una violación del derecho a la protección de datos de carácter personal garantizado por el artículo 8 de la Carta, ya que WML no era una persona física y, por tanto, no podía invocar esa protección, ya que su razón social no identifica a ninguna persona física (véase, en este sentido, la sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert, C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662, apartados 52 y 53).

80 En cambio, en relación con el artículo 7 de la Carta, ha de considerarse que la utilización por la administración tributaria de pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal no concluido mediante intercepciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos constituye como tal una limitación del ejercicio del derecho garantizado por ese artículo. En consecuencia, es preciso averiguar si esa utilización satisface también los requisitos indicados en el artículo 52, apartado 1, de la Carta.

81 A este respecto, procede señalar que el requisito de que cualquier limitación del ejercicio de ese derecho debe establecerse por ley implica que la base jurídica que permita a la administración tributaria utilizar las pruebas mencionadas en el apartado anterior debe ser suficientemente clara y precisa, y que, al definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta, ofrece una cierta protección contra posibles injerencias arbitrarias por parte de dicha administración (véanse TEDH, en particular, sentencias Malone c. Reino Unido de 2 de agosto de 1984, serie A nº 82, § 67, y Gillan y Quinton c. Reino Unido de 12 de enero de 2010, nº 4158/05, § 77, CEDH 2010).

82 Al examinar la necesidad de dicha utilización en el litigio principal, debe apreciarse, en particular, como el Abogado General señaló en el punto 133 de sus conclusiones, si ésta es proporcionada al objetivo perseguido, averiguando si medios de investigación menos lesivos del derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta que las intercepciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos, tales como un mero control en los locales de WML y una solicitud de información o investigación administrativa dirigida a la administración portuguesa con arreglo al Reglamento nº 904/2010, no habrían permitido obtener toda la información necesaria.

83 Por otra parte, por lo que se refiere al respeto del derecho de defensa y del principio de buena administración, procede señalar que los artículos 41 y 48 de la Carta a que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente no son pertinentes en el litigio principal. En efecto, por una parte, del tenor del artículo 41 de la Carta resulta con claridad que va dirigido, no a los Estados miembros, sino únicamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión (sentencias YS y otros, C-141/12 y C-372/12, EU:C:2014:2081, apartado 67, y Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, apartado 44). Por otra parte, el artículo 48 de la Carta protege la presunción de inocencia y el derecho de defensa que deben amparar a un «acusado», por lo que no debe aplicarse en este asunto.

84 No obstante, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (sentencia Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 38 y jurisprudencia citada).

85 En el presente asunto, de las observaciones escritas de WML y de los debates en la vista resulta que la administración tributaria permitió a dicha sociedad el acceso a las transcripciones de las conversaciones telefónicas y a los correos electrónicos utilizados como pruebas para fundamentar la resolución de liquidación complementaria y que WML tuvo la posibilidad de ser oída en relación con esas pruebas antes de la adopción de dicha resolución, extremo que, no obstante, debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

86 En tercer lugar, en lo que atañe al derecho a la tutela judicial efectiva garantizado por el artículo 47 de la Carta y a las consecuencias que deben extraerse de una violación de los derechos garantizados por el Derecho de la Unión, ha de recordarse que, en virtud de ese artículo, toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en ese artículo.

87 La efectividad del control judicial garantizado por ese artículo exige que el órgano jurisdiccional que lleve a cabo el control de la legalidad de una resolución por la que se aplica el Derecho de la Unión pueda comprobar si las pruebas en las que se basó esa resolución no se obtuvieron y utilizaron violando los derechos garantizados por ese Derecho, y en especial por la Carta.

88 Este requisito se cumple si el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria de IVA está facultado para controlar que las pruebas procedentes de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, en las que se basa esa resolución, se obtuvieron en dicho procedimiento penal de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión o puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho.

89 Si no se cumple este requisito y, por ende, el derecho a la tutela judicial no es efectivo, o en caso de violación de otro derecho garantizado por el Derecho de la Unión, las pruebas obtenidas en el marco del procedimiento penal y utilizadas en el procedimiento administrativo en materia tributaria deben inadmitirse y la resolución impugnada basada en esas pruebas debe anularse si, por este motivo, queda privada de fundamento.

90 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales décima a decimoquinta que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, a efectos de la aplicación de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos, siempre que la obtención de esas pruebas en el marco de dicho procedimiento penal y la utilización de éstas en el marco del procedimiento administrativo no vulneren los derechos garantizados por el Derecho de la Unión.

91 En circunstancias como las del litigio principal, incumbe, en virtud de los artículos 7, 47 y 52, apartado 1, de la Carta, al órgano jurisdiccional nacional que controla la legalidad de la resolución por la que se practica una liquidación complementaria de IVA basada en tales pruebas comprobar, por una

parte, si las intercepciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos eran medios de investigación previstos por la ley y necesarios en el marco del procedimiento penal y, por otra parte, si la utilización por dicha administración de las pruebas obtenidas por esos medios estaba también autorizada por la ley y era necesaria. Además, debe comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con éstas. Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta, dicho órgano jurisdiccional nacional debe inadmitir esas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el Derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho.

Costas

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

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

1) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si en circunstancias como las del litigio principal, un contrato de licencia que tenía por objeto la transferencia de un *know-how* que permitía la explotación de un sitio web a través del que se prestaban servicios audiovisuales interactivos, celebrado con una sociedad establecida en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio está establecida la sociedad otorgante de la licencia, tenía su origen en un abuso de derecho destinado a beneficiarse de que el tipo del impuesto sobre el valor añadido aplicable a dichos servicios era más bajo en ese otro Estado miembro, el hecho de que el administrador y accionista único de esta última sociedad era el creador del *know-how*, de que esa misma persona ejercía una influencia o un control en el desarrollo y la explotación de dicho *know-how* y la prestación de servicios basados en éste, y de que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de esos servicios era llevada a cabo por subcontratistas, así como las razones que puedan haber llevado a la sociedad otorgante de la licencia a transferir dicho *know-how* a una sociedad establecida en dicho otro Estado miembro en lugar de explotarlo ella misma, no se revelan decisivos en sí mismos.**

   Corresponde al órgano jurisdiccional remitente analizar todas las circunstancias del litigio principal para determinar si dicho contrato era un montaje meramente artificial que disimulaba el hecho de que la prestación de servicios de que se trata no la efectuaba realmente la sociedad adquirente de la licencia, sino la sociedad otorgante de ésta, averiguando, en particular, si la implantación de la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente de la sociedad adquirente de la licencia no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la actividad económica de que se trata en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refiere, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo.

2) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en caso de constatación de una práctica abusiva que haya llevado a fijar el lugar de una prestación de servicios en un Estado miembro distinto a aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva, el hecho de que el impuesto sobre el valor añadido se haya pagado en ese otro Estado miembro con arreglo a la legislación de éste no impide que se practique una liquidación complementaria de dicho impuesto en el Estado miembro del lugar en que se efectuó realmente esa prestación de servicios.**

3) **El Reglamento (UE) nº 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, debe interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examine la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido con respecto a prestaciones que ya hayan 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 impuesto sobre el valor añadido es exigible en el primer Estado miembro.**

4) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, a efectos de la aplicación de los artículos 4 TUE, apartado 3, 325 TFUE, y 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de impuesto sobre el valor añadido, pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido, sin conocimiento del sujeto pasivo, por medio de, por ejemplo, interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos, siempre que la obtención de esas pruebas en el marco de dicho procedimiento penal y la utilización de éstas en el marco del procedimiento administrativo no vulneren los derechos garantizados por el Derecho de la Unión.**

   En circunstancias como las del litigio principal, incumbe, en virtud de los artículos 7, 47 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al órgano jurisdiccional nacional que controla la legalidad de la resolución por la que se practica una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido basada en tales pruebas comprobar, por una parte, si las intercepciones de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos eran medios de investigación previstos por la ley y necesarios en el marco del procedimiento penal y, por otra parte, si la utilización por dicha administración de las pruebas obtenidas por esos medios estaba también autorizada por la ley y era necesaria. Además, debe comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con éstas. Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho órgano jurisdiccional nacional debe inadmitir dichas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el Derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho.

Firmas