

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MELCHIOR WATHELET

presentadas el 16 de septiembre de 2015 (1)

Asunto C-419/14

WebMindLicenses Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hungría)]

«Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido — Prestación de servicios — Realidad económica de un contrato de licencia relativo a un know-how — Compatibilidad de las inspecciones fiscales efectuadas sin conocimiento del interesado con los derechos fundamentales — Obligación de cooperación de las Administraciones tributarias de los Estados miembros»

I. Introducción

1. A pesar de que la presente petición de decisión prejudicial se inscribe en la lista de asuntos que solicitan una respuesta a cuestiones de interpretación del concepto de abuso de derecho en materia fiscal [en el presente asunto, con relación al impuesto sobre el valor añadido (IVA)], plantea asimismo interesantes cuestiones sobre los puntos de contacto entre la potestad tributaria de los Estados miembros y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), en particular el derecho al respeto de la vida privada y familiar consagrado en el artículo 7 de la Carta y el derecho a la protección de datos de carácter personal consagrado en su artículo 8.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

2. El artículo 24 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (2) (en lo sucesivo, «Directiva IVA») establece:

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

2. Se considerará que los “servicios de telecomunicación” son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de

cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales.»

3. En su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009, dicha Directiva disponía, en su artículo 43, que «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».

4. En su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, el artículo 45 de dicha Directiva establecía «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».

5. En su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009, dicha Directiva preveía, en su artículo 56, que:

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

[...].»

6. El artículo 59 de dicha Directiva, en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 tiene el siguiente tenor:

«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 [Unión], 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.

[...].»

7. En las dos versiones de la Directiva IVA, dicho anexo II incluía los siguientes servicios:

«1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia.»

8. El artículo 273 de esta Directiva establece:

«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.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

9. 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 (refundición) (3) (en lo sucesivo, «Reglamento nº 904/2010») establece en su artículo 7 que:

«1. A solicitud de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará la información contemplada en el artículo 1, incluida la relativa a uno o más casos concretos.

2. A efectos de la comunicación a la que se refiere el apartado 1, la autoridad requerida hará que se lleven a cabo, si procede, las investigaciones administrativas necesarias para obtener la información correspondiente.

[...].»

B. *Derecho húngaro*

10. El artículo 37 de la Ley nº CXXVII de 2007, relativa al impuesto sobre el valor añadido (az átlános 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.»

11. 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:

[...]

- i) Servicios de telecomunicaciones;
- j) Servicios de radiodifusión y de medio audiovisuales;
- k) Servicios prestados por vía electrónica.

5. A efectos de la aplicación del presente artículo, se entenderá, en particular, por “servicios prestados por vía electrónica”:

- a) la puesta a disposición de espacio de almacenamiento electrónico, alojamiento y explotación de sitios web, así como el mantenimiento a distancia de las herramientas y programas informáticos,
- b) la puesta a disposición y actualización de programas,
- c) la puesta a disposición de imágenes, textos y otras informaciones, así como el acceso a las bases de datos,
- d) el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar, así como la transmisión o difusión de servicios de comunicación audiovisual con fines políticos, culturales, artísticos, científicos, deportivos, o de ocio, o de eventos con la misma finalidad,
- e) el suministro de enseñanza a distancia,

a condición de que el suministro y la utilización del servicio se efectúen a través de una red de información global. La toma en contacto y el mantenimiento de la relación entre el prestador y el destinatario del servicio a través de la red —incluida la presentación y la aceptación de la oferta— no se considerarán todavía propiamente un servicio prestado por vía electrónica.»

12. 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.»

13. El artículo 97, apartados 4 y 6, de Ley nº XCII de 2003, General Tributaria (az adózás rendjér?I 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.

[...]

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

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. El Sr. Gattyán es el creador de un *know-how* (4) que transfirió, el 28 de enero de 2008, a la fundación con sede en Liechtenstein Prime Web Tech Stiftung, creada por motivos sucesorios. Es asimismo el accionista administrador de la demandante en el litigio principal, WebMindLicenses Kft. (en lo sucesivo, «WebMindLicenses»), sociedad mercantil inscrita en Hungría el 23 de julio de 2009 y que forma parte del grupo Docler.

15. El 28 de febrero de 2008, el derecho de explotación del *know-how* controvertido en el litigio principal fue transferido mediante licencia de explotación a la sociedad portuguesa Lalib-Gaesto e Investiments Lda (en lo sucesivo, «Lalib»), propiedad de un nacional francés que cuenta con amplia experiencia en el ámbito de la creación y explotación a nivel internacional de prestaciones de servicios en línea.

16. El 1 de octubre de 2008, la sociedad portuguesa Hypodest Patent Development Company, asimismo propiedad del Sr. Gattyán, adquirió dicho *know-how*.

17. El 1 de septiembre de 2009, Hypodest Patent Development Company cedió gratuitamente este *know-how* a WebMindLicenses, que acababa de ser constituida.

18. El mismo día, WebMindLicenses firmó un contrato de licencia de explotación de ese *know-how* con Lalib, en virtud del cual ésta última pudo continuar explotándolo.

19. Con arreglo a lo estipulado en el contrato de licencia, WebMindLicenses era la responsable de la actualización permanente y del desarrollo de ese *know-how*, sobre la base de un contrato de desarrollo firmado con una de las sociedades pertenecientes al grupo Docler.

20. Lalib explotaba el *know-how* controvertido en varios sitios web accesibles a través de Internet (el más importante era livejasmin.com), que ofrecían servicios de ocio de contenido adulto

a través de «actores» situados en el mundo entero. A efectos del IVA, la prestación consiste en que los «actores» chatean con los clientes o «miembros» y realizan actuaciones en vivo para ellos. Para acceder a este servicio, los «miembros», ya sea mediante de tarjeta de crédito u otros medios de pago electrónico, compran paquetes de créditos a Lalib a través del sitio web de livejasmin.com que pueden utilizar para chatear con los «actores» o para ver las actuaciones que éstos ofrecen.

21. Los «actores» están vinculados mediante contrato con la sociedad con sede en Seychelles Leandra Entreprises Ltd, que pertenece al grupo Lalib y que fue creada debido a los requisitos de certificación relacionados con el sector de actividad. Son remunerados en función del valor de los créditos consumidos a cambio de sus prestaciones.

22. En 2012, Lalib vendió a precio de mercado sus contratos relativos a la explotación del *know-how*, a sus bases de datos, a sus listas de clientes y a su *know-how* en materia de gestión a una sociedad luxemburguesa perteneciente al grupo Docler.

23. Según WebMindLicenses, el motivo por el que se integró a Lalib en la explotación del *know-how* controvertido en 2008 fue porque dicha explotación en el seno del grupo Docler y la expansión comercial del servicio en línea se habían encontrado con el obstáculo de que, en aquel momento, los principales bancos húngaros que ofrecían servicios de aceptación de pago mediante tarjeta bancaria no ofrecían a los prestadores de servicios de contenido adulto la posibilidad de utilizar el sistema de pago a través de tarjeta bancaria. En cuanto a los demás bancos, que estaban dispuestos a celebrar contratos con prestadores de servicios de este tipo, no disponían de la capacidad técnica necesaria para gestionar el cobro de pagos mediante tarjeta bancaria a través de estos sitios web. Además, el grupo Docler carecía de la red de relaciones y de los conocimientos técnicos necesarios para la explotación de sitios web a escala internacional.

24. Con ocasión de una inspección tributaria relativa a una parte del ejercicio 2009 y a los ejercicios 2010 y 2011, la administración tributaria de primer grado (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) emitió, mediante resolución de 8 de octubre de 2013, varias liquidaciones complementarias e impuso a WebMindLicenses el pago de un diferencial impositivo que ascendía a 10 587 371 000 forintos húngaros (HUF), (5) de los cuales 10 293 457 000 HUF (6) correspondían al IVA, basándose en que, de acuerdo con las pruebas que había reunido, el contrato de licencia celebrado entre WebMindLicenses y Lalib no había transferido efectivamente el derecho de explotación del *know-how* a Lalib, sino que, en realidad, ese *know-how* era explotado por WebMindLicenses, habida cuenta de que el Sr. Gattyán tomaba todas las decisiones necesarias para aumentar el volumen de negocios generado por el sitio web de livejasmin.com, de modo que debía considerarse que la explotación se producía en realidad en Hungría. Dicha autoridad le impuso además una multa por importe de 7 940 528.000 HUF (7) y un recargo de mora de 2 985 262 000 HUF. (8)

25. Esta resolución fue parcialmente modificada por la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Dirección principal para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas), que consideró no obstante también que el *know-how* no había sido realmente explotado por y para Lalib, y que, por tanto, al celebrar el contrato de licencia, WebMindLicenses había cometido un abuso de derecho destinado a eludir la legislación tributaria húngara a fin de beneficiarse de una imposición menos elevada en Portugal. (9) En apoyo de esta conclusión, señaló, en particular, que WebMindLicenses no había tenido nunca la intención de que Lalib se encargara de aumentar los beneficios procedentes de la explotación del *know-how*, 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 Lalib resultaba irracional, que su actividad era deliberadamente deficitaria y que no disponía de

capacidades de explotación autónomas.

26. Para llegar a estas conclusiones, las autoridades tributarias húngaras se apoyaron en medios de prueba obtenidos sin conocimiento de los interesados por otras autoridades húngaras.

27. En particular, en paralelo al procedimiento tributario, el Servicio de investigación penal de la Administración nacional Tributaria y de Aduanas había incoado un procedimiento penal. En el marco de dicho procedimiento, la autoridad de investigación, con la autorización de un juez de instrucción, intervino las conversaciones telefónicas de varias personas, entre ellas, las del Sr. Gattyán, del asesor jurídico de WebMindLicenses, de su contable y del propietario de Lalib, e incautó y copió correos electrónicos de WebMindLicenses, esta vez sin autorización judicial, como señalaron durante la vista la administración tributaria de primer grado y el Gobierno húngaro.

28. En la vista, WebMindLicenses indicó que, en agosto de 2013, es decir, antes de la adopción de la resolución de 8 de octubre de 2013, la administración tributaria de primer grado había levantado un acta a la que había adjuntado, como documentos integrantes del expediente del procedimiento administrativo, las pruebas obtenidas en el marco del procedimiento penal, y que había tenido la posibilidad de formular observaciones orales sobre dichas pruebas ante esta autoridad administrativa.

29. Estos anexos incluían todos los correos electrónicos incautados (71 en total) y las transcripciones de 27 conversaciones telefónicas, de 89 que habían sido seleccionadas inicialmente.

30. Dado que el procedimiento penal no ha llegado aún a la fase de procesamiento, WebMindLicenses no ha podido acceder al expediente penal completo.

31. WebMindLicenses interpuso un recurso contra la resolución de la Dirección principal para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas al objeto de impugnar tanto la existencia de abuso como la utilización de pruebas obtenidas sin su conocimiento en el marco del procedimiento penal al que no ha podido acceder.

32. El Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal de lo contencioso-administrativo y de lo social de Budapest) se interroga sobre las circunstancias que deben examinarse, a efectos de la Directiva IVA, para identificar al prestador de los servicios y determinar el lugar de la prestación, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que un servicio particular se ofrece en tiempo real a través de Internet, se ofrece y es accesible desde cualquier parte del mundo y cuya prestación estaba sujeta, en el período objeto de inspección, a determinadas limitaciones técnicas y jurídicas.

33. En vista de 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 se pregunta también cómo ha de analizarse el abuso de derecho en una trama contractual como la controvertida en el litigio principal tanto desde el punto de vista de la Directiva IVA como de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

34. Asimismo, se pregunta si de los objetivos de la Directiva IVA y del principio de efectividad se desprende que la administración tributaria debe poder disponer de los medios procesales necesarios para la recaudación eficaz del impuesto, incluidos aquellos métodos de recopilación de datos que obran únicamente en poder de las autoridades que recurren a ellos, y puede tener acceso a pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal y utilizarlas para fundamentar una resolución administrativa. En este contexto y haciendo referencia a la sentencia Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), se pregunta, en particular, que límites imponen las

disposiciones de la Carta a la autonomía institucional y procesal de los Estados miembros.

35. Por último, según el órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal plantea asimismo 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 satisfecho en otro Estado miembro.

36. En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 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 [del 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 del 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 constatar que [el creador del *know-how*] 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 constatar 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, y, en este contexto 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 del 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 del 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 (UE) nº 904/2010, a la luz en particular de su considerando 7, 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?»

IV. Procedimiento ante al Tribunal de Justicia

37. La presente petición de decisión prejudicial fue presentada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2014. Han formulado observaciones escritas WebMindLicenses, los Gobiernos húngaro y portugués y la Comisión Europea.

38. El 13 de julio de 2015 se celebró una vista, en la que WebMindLicenses, la Dirección principal para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, los Gobiernos húngaro y portugués y la Comisión expusieron sus observaciones orales.

39. Mediante escrito de 17 de agosto de 2015, recibido en el Tribunal de Justicia el mismo día, WebMindLicenses solicitó al Tribunal de Justicia que ordenara la reapertura de la fase oral.

40. En apoyo de esta solicitud, WebMindLicenses hace referencia a dos circunstancias invocadas por la Dirección principal para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas en la vista para fundamentar que había cometido un abuso de derecho. En primer lugar, dicha Dirección alegó que la sociedad portuguesa Hypodest Patent Development Company transfirió el *know-how* de que se trata en el litigio principal a WebMindLicenses por un valor contable de 104 000 000 EUR, cuando ella misma lo adquirió por un valor de mercado de 12 000 000 EUR. En segundo lugar, alegó que Lalib sufrió una pérdida en el marco de su cooperación con WebMindLicenses.

41. En cuanto a la primera circunstancia, WebMindLicenses sostiene que no se ha abordado nunca, ni en el procedimiento principal ni en el presente procedimiento ante el Tribunal de Justicia. En cuanto a la segunda circunstancia, WebMindLicenses afirma que «no se ha alegado nunca como una circunstancia que pueda fundamentar el carácter artificial de la transacción» celebrada entre WebMindLicenses y Lalib, y que, por el contrario, según WebMindLicenses, la actividad de esta última permitió obtener resultados positivos.

42. El artículo 82, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, establece que «el Presidente pronunciará la declaración de terminación de la fase oral del procedimiento después de que el

Abogado General haya presentado sus conclusiones.»

43. De esta disposición se desprende que la reapertura de la fase oral basada en el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento sólo podrá solicitarse después de su terminación, que no se había producido todavía en la fecha de presentación de dicha solicitud.

44. Por lo tanto, la solicitud es inadmisibile.

45. En cualquier caso, ninguna de las dos circunstancias puede, en mi opinión, influir de algún modo en la decisión del Tribunal de Justicia, ni considero que se trate de una alegación no debatida entre las partes sobre cuya base deba dirimirse el litigio.

V. Análisis

46. El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia diecisiete cuestiones que pueden agruparse sin embargo en cuatro problemáticas diferentes: el abuso de derecho en relación con la Directiva IVA y los artículos 49 TFUE y 56 TFUE (cuestiones primera a quinta y séptima a novena), el riesgo de doble imposición (sexta cuestión), la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros (cuestiones decimosexta y decimoséptima) y la utilización de pruebas obtenidas sin conocimiento del interesado en el marco de un proceso penal paralelo a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión y de la Carta (cuestiones décima a decimoquinta).

A. *Sobre las cuestiones primera a quinta y séptima a novena: el abuso de derecho en relación con la Directiva IVA y los artículos 49 TFUE y 56 TFUE*

47. Mediante sus cuestiones primera a quinta y séptima a novena, el órgano jurisdiccional remitente interroga al Tribunal de Justicia acerca de los elementos pertinentes que deben tomarse en consideración para determinar la existencia de un abuso en el ámbito del IVA. (10)

1. Principios aplicables

48. En primer lugar, procede recordar la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia a este respecto.

49. En los apartados 74 a 77 de la sentencia Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«74. [...] parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la [Directiva IVA] y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, 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.

75. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, [...] la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva [...].

77. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación [...]». (11)

50. En lo que se refiere al primero de estos criterios, a saber, que las operaciones controvertidas tengan por objeto la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia ha señalado que «permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la [...] Directiva [IVA] o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen». (12)

51. Respecto al segundo criterio, es decir, que la finalidad fundamental de la operación sea la obtención de una ventaja fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que «el órgano jurisdiccional nacional, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar, puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados [...], ya que tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida, sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía». (13)

52. Por otra parte, en el marco de las estructuras transfronterizas, que no existían en los asuntos que dieron lugar a las sentencias Halifax y otros (EU:C:2006:121), y Part Service (EU:C:2008:108), el Tribunal de Justicia ha afirmado que «el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal». (14)

53. En efecto, como el Tribunal de Justicia expuso en el apartado 65 de su sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), «la aplicación del régimen de tributación previsto por la [...] legislación [sobre las sociedades extranjeras controladas] debe quedar descartada cuando, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la constitución de una [sociedad extranjera controlada] responda a una realidad económica».

54. Según el Tribunal de Justicia, la constitución de una sociedad responde a una realidad económica, lo que excluye la existencia de un abuso, cuando implique «una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida». (15)

2. Aplicación al presente asunto

a) Clasificación de la prestación controvertida en el litigio principal en relación con la Directiva IVA

55. En primer lugar, procede señalar que, como he expuesto en el punto 20 de las presentes conclusiones, la prestación sujeta al IVA controvertida consiste en servicios de ocio por vía electrónica, a saber, en la posibilidad que se ofrece a los «miembros» de chatear con los «actores» en el sitio web livejasmin.com y de solicitarles que realicen para ellos actuaciones en vivo en contrapartida.

56. Por tanto, se trata de la prestación de un servicio previsto por el artículo 24, apartado 1, de

la Directiva IVA.

57. Para determinar el lugar de la prestación del servicio, es preciso observar, en primer lugar, que se trata de un servicio prestado por vía electrónica (16) previsto por el punto 3 del anexo II de la Directiva IVA («suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos»).

58. Habida cuenta de que, en el presente asunto, se trata de un servicio prestado tanto a destinatarios establecidos en la Unión Europea que no tienen la consideración de sujetos pasivos, como a destinatarios establecidos fuera de la Unión y que, en el período a que hace referencia la liquidación tributaria, el prestador, a saber, Lalib, era una sociedad establecida en Portugal, de los artículos 43 y 56, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, en su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009, así como de los artículos 45 y 59, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, se desprende, como ha señalado la Comisión, que el IVA correspondiente a estos servicios prestados a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos establecidas en la Unión debería pagarse en Portugal, mientras que los servicios prestados a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión estarían exentos.

59. Como confirma el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, Lalib cumplió sus obligaciones en materia del IVA en Portugal.

b) Abuso de derecho

60. Conforme señaló el Tribunal de Justicia en los apartados 76 y 77 de la sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), incumbe al órgano jurisdiccional remitente establecer la existencia de un abuso, aunque el Tribunal de Justicia puede aportar precisiones destinadas a orientarle en su interpretación. Para ello, dicho órgano jurisdiccional debe analizar los dos criterios fijados en esa sentencia.

i) Sobre el criterio de la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por el Derecho de la Unión

61. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente debe comprobar que «a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la [...] Directiva [IVA] y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate [tienen] como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones» (17) y tener en cuenta las siguientes consideraciones.

62. Las disposiciones de la Directiva IVA pertinentes en el presente asunto, es decir, los artículos 43 y 56, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, en su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009, y los artículos 45 y 59, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, tienen por finalidad someter al IVA las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en el lugar donde el prestador haya establecido la sede de su actividad económica, a favor de destinatarios que no tengan la consideración de sujetos pasivos y estén establecidos en la Unión, (18) y eximir esas mismas prestaciones cuando sus destinatarios no tengan la consideración de sujetos pasivos y estén establecidos fuera de la Unión.

63. Es evidente que, al señalar el lugar de establecimiento del prestador como el lugar en el que se devenga el IVA, el legislador de la Unión ha asumido el riesgo de que los prestadores de servicios electrónicos se establezcan en aquellos Estados miembros donde los tipos de IVA sean

más reducidos.

64. Ello queda aún más patente por cuanto el legislador de la Unión ha modificado recientemente la Directiva IVA a fin de excluir que los prestadores de servicios electrónicos puedan elegir esta opción. A partir del 1 de enero de 2015, el artículo 58 establece que «el lugar de prestación de los servicios [por vía electrónica] a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente».

65. Desde mi punto de vista, para llegar a la conclusión de que la firma del contrato de licencia con Lalib, que implicaba que el IVA fuese abonado en Portugal, es contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva IVA, el órgano jurisdiccional remitente debería determinar que el contrato de licencia es un contrato ficticio, celebrado con el único propósito de crear la impresión de que Lalib es el prestador de los servicios controvertidos cuando en realidad es WebMindLicenses o que el establecimiento en Portugal carece de sustancia en el sentido de los apartados 52 a 54 y 68 de la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544).

66. En efecto, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 52 de su sentencia RBS Deutschland Holdings (EU:C:2010:810) «no puede considerarse constitutivo de un abuso de derecho el hecho de que los servicios se hayan prestado a una sociedad establecida en un Estado miembro por una sociedad establecida en otro Estado miembro y que los términos de las operaciones realizadas se hayan determinado en función de consideraciones propias de los operadores económicos afectados. En efecto, [...] los servicios de que se trata [fueron prestados efectivamente] en el marco de una actividad económica real».

67. En mi opinión, el hecho de que una sociedad como WebMindLicenses elija utilizar los servicios de una sociedad independiente como Lalib, que está establecida en un Estado miembro donde los tipos impositivos del IVA son más reducidos, no constituye *en sí* un uso abusivo de la libre prestación de servicios consagrada por el artículo 56 TFUE. (19)

68. En este contexto, los operadores económicos pueden ejercer sus libertades fundamentales de la manera que les permita minimizar su carga fiscal, siempre que exista un ejercicio verdadero de la libertad en cuestión, es decir, una entrega de bienes, una prestación de servicios, un movimiento de capitales o un establecimiento a fin de ejercer realmente una actividad económica o mercantil.

69. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que «generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, y también a efectos de limitar sus cargas fiscales». (20)

70. Este principio queda plasmado rotundamente en la sentencia Weald Leasing (EU:C:2010:804), que se refería asimismo a la aplicación de la prohibición de los abusos en el ámbito del IVA. En dicho asunto, las autoridades tributarias británicas alegaban que una operación de arrendamiento financiero debería haberse considerado una operación de compraventa a efectos del IVA. En el apartado 34 de su sentencia, el Tribunal de Justicia afirmó que «no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente [...] en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero».

ii) Sobre el criterio de la existencia de una ventaja fiscal cuya concesión es la finalidad esencial de la operación controvertida en el litigio principal

71. El órgano jurisdiccional remitente debe comprobar asimismo, sobre la base del criterio establecido en el apartado 75 de la sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), si «la finalidad esencial de las operaciones de que se trate [consiste] en obtener una ventaja fiscal». En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de prohibición del abuso de derecho únicamente prohíbe los «montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal». (21)

72. A este respecto, podrían resultarle útiles las consideraciones siguientes.

73. Haciendo referencia a la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), el órgano jurisdiccional remitente considera que «la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se ha expresado con claridad acerca de [...] cómo, en una situación en la que es una persona física quien ha tenido la idea de un servicio, pero en la que la ejecución del mismo depende de otros elementos [...] y puede llevarse a cabo en otro Estado miembro, se pueden analizar las relaciones, en lo que se refiere a la presencia de una práctica abusiva, entre la persona física que ha tenido la idea, que aparece como el creador del *know-how*, y la empresa que, en su condición de persona jurídica, propone efectivamente el servicio».

74. Como señala el Gobierno portugués, la ventaja fiscal en el asunto controvertido en el litigio principal consiste en la diferencia entre los tipos de IVA aplicables respectivamente en Hungría y en Madeira (Portugal), donde está establecida Lalib.

75. Las partes del procedimiento principal confirmaron en la vista que, en el momento en que se firmó el primer contrato de licencia con Lalib, es decir, en febrero de 2008, (22) esta diferencia de tipos era del 4 %, ya que el tipo de IVA en Hungría era del 20 % y en Madeira de 16 %. Considero que esta diferencia es demasiado escasa para constituir la finalidad esencial de la operación controvertida, sobre todo si se tiene en cuenta que, en el asunto que dio lugar a la sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), el montaje creado por los obligados al pago del IVA tenía como resultado una deducción total del IVA mientras que, sin ese montaje, no era posible beneficiarse de ninguna deducción.

76. Además, Lalib era una sociedad independiente del grupo Docler que no había sido creada para explotar el *know-how* de WebMindLicenses. Cabe añadir que la mitad de su volumen de negocios estaba generado por prestaciones de servicios efectuadas en beneficio de destinatarios establecidos fuera de la Unión y, por lo tanto, exentos del IVA, al margen de que el prestador del servicio estuviese establecido en Hungría o en Portugal.

77. En cualquier caso, WebMindLicenses afirma haber celebrado el contrato de licencia por razones distintas de la obtención de una ventaja fiscal.

78. Como he expuesto en el punto 23 de las presentes conclusiones y como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, WebMindLicenses afirma que Lalib se integró en la explotación del *know-how* controvertido en 2008 porque dicha explotación en el seno del grupo Docler y la expansión comercial del servicio en línea se habían encontrado con el obstáculo de que, en aquel momento, los principales bancos húngaros que ofrecían servicios de aceptación de pago mediante tarjeta bancaria no ofrecían a los prestadores de servicios de contenido adulto la posibilidad de utilizar el sistema de pago a través de tarjeta bancaria. En cuanto a los demás bancos, que estaban dispuestos a celebrar contratos con prestadores de servicios de este tipo, no disponían de la capacidad técnica necesaria para gestionar el cobro de pagos mediante tarjeta

bancaria a través de estos sitios web. Además, el grupo Docler carecía de la red de relaciones y de los conocimientos técnicos necesarios para la explotación de sitios web a escala internacional.

79. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe estos elementos, estos deberían ser suficientes para excluir que la obtención de una ventaja fiscal haya sido la finalidad esencial de la firma del contrato de licencia en cuestión.

80. En efecto, el hecho de que una operación efectuada con fines comerciales conlleve asimismo ventajas fiscales, incluso considerables, no basta para establecer que una empresa «[se beneficia] *abusivamente* de las ventajas establecidas en el Derecho [de la Unión]». (23)

81. A este respecto, me remito al asunto que dio lugar a la sentencia RBS Deutschland Holdings (EU:C:2010:810), relativo a pagos relacionados con operaciones de *leasing* que se habían estructurado para eludir el IVA tanto en el Reino Unido como en Alemania. En la medida en que, con arreglo al Derecho inglés, las operaciones efectuadas en el marco de los contratos de *leasing* se consideraron prestaciones de servicios, las autoridades tributarias británicas las tuvieron por realizadas en Alemania, es decir, en el lugar en que el proveedor tenía establecido su domicilio. En Alemania, dado que las operaciones en cuestión fueron consideradas, en virtud del Derecho alemán, como entregas de bienes, se tuvieron por realizadas en el Reino Unido, es decir, en el lugar de la entrega. De ello se desprende que los pagos relacionados con operaciones de *leasing* en cuestión en dicho asunto no dieron lugar a ningún pago del IVA ni en el Reino Unido, ni en Alemania. Sin embargo, el IVA se cobró posteriormente en el Reino Unido sobre el producto de la venta de los vehículos.

82. No obstante, el Tribunal de Justicia excluyó la existencia de un abuso, al considerar, en el apartado 55 de su sentencia, que «el principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del IVA reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva [IVA], en circunstancias como las del litigio principal, en las que una empresa establecida en un Estado miembro decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado miembro, con el fin de evitar que tenga que abonarse el IVA por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado miembro, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado miembro y, en ese segundo Estado miembro, de entregas de bienes realizadas en el primer Estado miembro». (24)

83. Por último, en cuanto a la existencia de un montaje puramente artificial en el sentido de la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), (25) supuesto en el que «las estipulaciones contractuales deberían reformularse para restablecer la situación a cómo habría sido de no haberse realizado las operaciones que constituyen esta práctica abusiva», (26) es preciso señalar que la comprobación de la realidad de la finalidad de una actividad económica «debe basarse en elementos objetivos y verificables por terceros relativos, en particular, al nivel de existencia física de la [sociedad en cuestión] por lo que a locales, personal y equipos se refiere». (27)

84. La existencia de relaciones de control entre Lalib y WebMindLicenses, incluyendo que Lalib haya seguido sin excepción el asesoramiento proporcionado por el Sr. Gattyán, no debe impedir que Lalib tenga una presencia real en Portugal y ejerza en dicho país una actividad económica real.

85. En cualquier caso, al objeto de comprobar que Lalib no es una sociedad «fantasma» o «pantalla», (28) las autoridades tributarias húngaras habrían podido recurrir al artículo 7 del Reglamento nº 904/2010 a fin de recabar de las autoridades tributarias portuguesas la información necesaria para zanjar la cuestión, cosa que no han hecho.

86. A este respecto, el Gobierno portugués señala en sus observaciones escritas que Lalib posee una estructura permanente, adecuada y autónoma, tanto en términos de recursos humanos como de medio técnicos, y que cumple de manera regular sus obligaciones tributarias en Portugal, mientras que, según la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, WebMindLicenses sólo contaba con un administrador, a saber, el Sr. Gattyán, y con un asesor jurídico a tiempo parcial.

87. Por consiguiente, propongo que se responda a las cuestiones primera a quinta y séptima a novena que la celebración de un contrato de licencia como el controvertido en el litigio principal solo se considerará abusiva a la luz de la Directiva IVA si su finalidad esencial consiste en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la misma, extremo que deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

B. Sobre la sexta cuestión: el riesgo de doble imposición

88. Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en caso de que considere que ha habido abuso de derecho, la circunstancia de que Lalib haya satisfecho sus obligaciones en materia de IVA en Portugal le impide imponer a WebMindLicenses la obligación de pagar el IVA en Hungría.

89. Si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que existe un abuso, considero que el riesgo de doble imposición no debería impedir a las autoridades tributarias húngaras recalificar el lugar de prestación de los servicios controvertidos y considerar que éste se situaba en realidad en Hungría.

90. En efecto, en el apartado 42 de la sentencia Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), el Tribunal de Justicia señaló que «el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos». (29)

91. No obstante, como observa la Comisión, la doble imposición sólo podría evitarse si el Derecho de la Unión impusiera a las administraciones tributarias de los Estados miembros la obligación de reconocimiento mutuo de sus respectivas decisiones. Ahora bien, ni la Directiva IVA ni el Reglamento nº 904/2010 establecen una obligación semejante.

92. Por el contrario, como se desprende claramente de la sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), «cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva». (30)

93. Como señalan el Gobierno húngaro y la Comisión, ello implica que, en caso de que se constate la existencia de un abuso, la recaudación del IVA debe efectuarse como si el abuso no se hubiera producido. El hecho de haber abonado el IVA en otro lugar no modifica este extremo. (31)

94. En consecuencia, propongo responder a la sexta cuestión que el riesgo de doble

imposición no impide a las autoridades tributarias de un Estado miembro recalificar el lugar de prestación de un servicio y considerar que dicha prestación ha tenido lugar en su territorio.

C. Sobre las cuestiones decimosexta y decimoséptima: la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros

95. Las cuestiones decimosexta y decimoséptima del órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto, en esencia, determinar, si la administración tributaria de un Estado miembro que descubre la existencia de una deuda en concepto de IVA está obligada, en virtud del Reglamento nº 904/2010, a dirigir una solicitud a la autoridad tributaria del Estado miembro en el que el sujeto pasivo que ha sido objeto de la inspección fiscal ya ha satisfecho su obligación de pago del IVA, así como las consecuencias que deben extraerse si no se efectúa dicha solicitud.

96. Desde mi punto de vista, la respuesta que debe darse a estas cuestiones es muy simple: no existe tal obligación.

97. En efecto, como sugiere el órgano jurisdiccional remitente, el Reglamento nº 904/2010 tiene por objeto regular las modalidades de cooperación y de asistencia entre las administraciones tributarias de los Estados miembros y facilitar el intercambio de información entre ellas sobre la base de solicitudes que pueden transmitirse de forma recíproca, con arreglo a los artículos 7 a 12 de dicho Reglamento.

98. No obstante, como observa la Comisión, en el marco del intercambio de información sobre la base de una solicitud, la autoridad requirente no tiene ninguna obligación de dirigir tal solicitud a otro Estado miembro. En efecto, el Reglamento le confiere un derecho, no le impone una obligación.

99. Por otra parte, el Reglamento no afecta en absoluto al principio fundamental en virtud del cual las autoridades tributarias de los Estados miembros están obligadas a luchar contra la evasión y el fraude fiscal. Como indica la Comisión, en el marco de esta lucha, corresponde a las autoridades tributarias húngaras, obtener, como exige por lo demás el artículo 97, apartados 4 y 6, de la Ley nº XCII de 2003, General Tributaria, las pruebas necesarias para motivar y adoptar una decisión que constate la existencia de un abuso, y apreciar si están obligadas a dirigir una solicitud a las autoridades tributarias de otros Estados miembros.

100. Por consiguiente, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las pruebas que fundamentaron la decisión de las autoridades tributarias húngaras en la que se constató la existencia de un abuso son suficientes para respaldar dicha constatación.

101. La respuesta a las cuestiones decimosexta y decimoséptima debe ser que por tanto que el Reglamento nº 904/2010 debe interpretarse en el sentido de que no impone a la administración tributaria de un Estado miembro que descubre la existencia de una deuda en concepto de IVA la obligación de 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 IVA. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las pruebas que fundamentaron la decisión de las autoridades tributarias húngaras en la que se constató la existencia de un abuso son suficientes para sostener la existencia de la deuda tributaria.

D. Sobre las cuestiones décima a decimoquinta: la utilización de pruebas obtenidas sin conocimiento del interesado en el marco de un proceso penal paralelo a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión y de la Carta

102. Mediante sus cuestiones décima a decimoquinta, el órgano jurisdiccional remitente interroga

al Tribunal de Justicia acerca de si la utilización por parte de la administración tributaria de pruebas obtenidas sin conocimiento del interesado en un proceso penal paralelo y aún pendiente, al que la sociedad que ha sido objeto de la liquidación complementaria no ha tenido acceso y en el marco del cual no ha sido oída, así como la utilización de estas pruebas por parte del órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de liquidación complementaria, se ajustan a los derechos fundamentales, en particular al artículo 8, apartado 2, del CEDH, a los artículos 7, 8, 41, 47, 48, 51, apartado 1, y 52, apartado 2, de la Carta, y al derecho de defensa y al derecho a una buena administración.

103. Es evidente que estas cuestiones sólo se suscitan si el órgano jurisdiccional remitente determina que se ha producido un abuso de derecho por cuanto la finalidad esencial de la celebración del contrato de licencia entre WebMindLicenses y Lalib era la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por la Directiva IVA.

104. En primer lugar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «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, pero no fuera de ellas. El Tribunal de Justicia ya ha indicado que, por este motivo, no puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del Derecho de la Unión. Por el contrario, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia debe proporcionar, en el marco de una remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo cumplimiento debe garantizar». (32)

105. Por lo que respecta a la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que «el artículo 325 TFUE exige a los Estados miembros que combatan las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas y, en particular, que adopten para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses». (33)

106. Pues bien, según esta jurisprudencia, «dado que los recursos propios de la Unión incluyen, en particular [...] los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según la normas de la Unión, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos». (34)

107. Dado que, en los apartados 27 y 28 de su sentencia Åkerberg Fransson (EU:C:2013:105), el Tribunal de Justicia declaró que los recargos fiscales y las acciones penales por fraude del IVA constituyen una aplicación de la Directiva IVA, y en particular de su artículo 273, y, por consiguiente, del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, procede concluir que, como sugiere la Comisión, la Carta es aplicable en el caso de autos.

108. Habida cuenta de que el presente asunto se refiere a la intervención de conversaciones telefónicas de WebMindLicenses, a la incautación y copia de sus correos electrónicos, y a su utilización como pruebas contra ella, es preciso en primer lugar examinar el presente asunto a la luz de los artículos 7 (35) y 8 (36) de la Carta, que garantizan el respeto de la vida privada y familiar y la protección de datos de carácter personal. En efecto, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 47 de su sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), «[el artículo 8 de la Carta] se halla íntimamente ligado al derecho al respeto de la vida privada, consagrado en el artículo 7 de dicha Carta».

109. A este respecto, es preciso recordar que «el respeto del derecho a la vida privada en lo que respecta al tratamiento de los datos de carácter personal, reconocido por los artículos 7 y 8 de la Carta, se aplica a toda información sobre una persona física identificada o identificable (véanse, en particular, TEDH, sentencias Amann c. Suiza de 16 de febrero de 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, [§] 65, y Rotaru c. Rumanía de 4 de mayo de 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, [§] 43) y [...] que las limitaciones al derecho a la protección de los datos de carácter personal que pueden establecerse legítimamente corresponden a las toleradas en el contexto del artículo 8 del [CEDH]». (37)

110. Dado que los artículos 7 y 8 de la Carta se corresponden con el artículo 8 de dicho Convenio, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en esta materia podría resultar útil en el presente asunto teniendo en cuenta que, «en la medida en que la [...] Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el [CEDH], su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio» y que ello «no impide que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa». (38)

111. En cuanto al ámbito de aplicación *ratione personae* de los artículos 7 y 8 de la Carta, es preciso señalar de antemano que, tanto según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (39) como la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (40) el concepto de vida privada debe interpretarse en el sentido de que incluye las actividades profesionales o comerciales de las personas jurídicas.

112. En consecuencia, los artículos 7 y 8 de la Carta y el artículo 8 del CEDH se refieren tanto a personas físicas como a personas jurídicas.

113. En cuanto al nivel de protección conferido por los artículos 7 y 8 de la Carta y por el artículo 8 del CEDH, es necesario referirse a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

114. Según esta jurisprudencia, «la inspección y la incautación de datos electrónicos suponen una injerencia en el derecho al respeto de la “vida privada” y de la “correspondencia” en el sentido del [artículo 8 del CEDH]». (41) Por otra parte, «[e]l Tribunal ha constatado en numerosas ocasiones que la intervención sin conocimiento del interesado de conversaciones telefónicas estaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8 en relación con el derecho tanto a la vida privada como a la correspondencia». (42)

115. Dicha injerencia vulnera el artículo 8 «excepto si está “prevista por la ley”, persigue una o más finalidades legítimas en virtud del apartado 2 [de este artículo] y, además, resulta “necesaria en una sociedad democrática para conseguirlas”». (43) El artículo 52, apartado 1, de la Carta prevé esos mismos requisitos. (44)

116. En lo que se refiere al primer requisito, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si la injerencia controvertida está prevista por ley, lo que parece ser el caso según

manifiesta el propio órgano jurisdiccional remitente.

117. En cuanto al segundo requisito, considero que la injerencia controvertida, que tiene lugar en el marco de la lucha contra el abuso, el fraude y la evasión fiscal, persigue una finalidad legítima.

118. En relación con el tercer criterio, que consiste en realidad en la aplicación del principio de proporcionalidad, que compete al órgano jurisdiccional remitente, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos facilita algunas indicaciones que pueden resultar útiles para el presente asunto.

119. En efecto, las sentencias *Société Colas Est y otros c. Francia* y *Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia*, se referían, al igual que el presente asunto, a la aplicación por parte de un Estado miembro del Derecho de la Unión, en concreto, del Derecho de la competencia.

120. En la sentencia *Société Colas Est y otros c. Francia*, después de que el *syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO)* denunciara la existencia de ciertas prácticas ilícitas cometidas por grandes empresas de la construcción, la administración central competente solicitó a la dirección nacional de investigación que efectuase una investigación administrativa de gran alcance sobre el comportamiento de las empresas de obras públicas. En el marco de esta investigación, se intervino simultáneamente en 56 empresas en las que los investigadores incautaron varios miles de documentos con arreglo al auto nº 45-1484 de 30 de junio de 1945, que no preveía ninguna autorización judicial.

121. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que «aun en caso de que el alcance de las operaciones efectuadas a fin [...] de evitar la desaparición o el ocultamiento de las pruebas de prácticas contrarias a la competencia justifique las injerencias controvertidas en el domicilio de los demandantes, sería necesario que la legislación y la práctica en la materia ofreciesen garantías adecuadas y suficientes contra los abusos». (45)

122. Pues bien, en esa ocasión, dicho Tribunal «[declaró] que esto no sucedía en el caso de autos. En efecto, en la época de los hechos [...] la administración competente disponía de facultades muy amplias que, con arreglo al auto de 1945, le permitían apreciar exclusivamente la oportunidad, el número, la duración y el alcance de las operaciones controvertidas. Además, las operaciones controvertidas se efectuaron sin mandamiento previo del juez ordinario y sin la presencia de un agente de la policía judicial [...]. En estas circunstancias, aun suponiendo que el derecho de injerencia pueda tener un alcance mayor respecto de los locales comerciales de una persona jurídica [...], el Tribunal considera, a la luz de las modalidades expuestas anteriormente, que las operaciones controvertidas efectuadas en el ámbito de la competencia no pueden considerarse estrictamente proporcionadas a las finalidades legítimas perseguidas». (46)

123. Por consiguiente, declaró que «[se había] infringido el artículo 8 del [CEDH]». (47)

124. Al igual que el asunto *Société Colas Est y otros c. Francia*, el asunto *Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia* se refería a una investigación llevada a cabo por la *Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes* (Dirección General de Competencia, Consumo y Represión del Fraude; en lo sucesivo, «DGCCRF»), que sospechaba de la existencia de un cártel ilícito prohibido por el artículo 101 TFUE, organizado con ocasión de la adjudicación de contratos públicos para la renovación de hospitales públicos.

125. Durante la investigación, que esta vez fue ordenada por el *juge des libertés et de la détention* (juez de libertades y detenciones), los agentes de la DGCCRF incautaron numerosos documentos

y archivos informáticos, así como todos los mensajes electrónicos de ciertos empleados de las sociedades bajo investigación. Las incautaciones llevadas a cabo habían sido masivas e indiscriminadas, y se efectuaron sobre varios miles de documentos informáticos. Además, muchos de los documentos incautados no guardaban ninguna relación con la investigación o estaban amparados por la confidencialidad que se atribuye a las relaciones entre un abogado y su cliente.

126. En lo que respecta al alcance de la incautación, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declaró que la confección y entrega de un inventario suficientemente preciso a las sociedades bajo investigación, que indicaba el nombre de los archivos, su extensión, su origen y su huella digital con una copia de los documentos incautados, excluía que la incautación pudiera considerarse masiva e indiscriminada. En consecuencia, el alcance de la incautación no era contrario al artículo 8 del CEDH. (48)

127. En cambio, en lo que se refería a la incautación de documentos amparados por la confidencialidad entre un abogado y su cliente, el TEDH señaló en primer lugar que «durante el transcurso de las operaciones en cuestión, las demandantes no han podido ni conocer el contenido de los documentos incautados, ni debatir si procede su incautación. Pues bien, desde el punto de vista del Tribunal, ante la imposibilidad de prevenir que se incauten documentos ajenos a la investigación y *a fortiori* de los amparados por la confidencialidad que se atribuye a las relaciones entre un abogado y su cliente, las demandantes debía poder exigir que se apreciara *a posteriori* y de forma concreta y efectiva su regularidad. Un recurso, como el previsto por el artículo L.450-4 del code du commerce, debía permitirles obtener, en su caso, la restitución de los documentos controvertidos o la garantía de su total eliminación, en lo que respecta a las copias de archivos informáticos». (49)

128. A tal efecto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que «correspond[ía] al juez, que conoce de las alegaciones motivadas en virtud de las cuales los documentos identificados de forma específica han sido incautados a pesar de no guardar relación alguna con la investigación o de estar amparados por la confidencialidad que se atribuye a las relaciones entre un abogado y su cliente, decidir sobre el uso que debe hacerse de ellos tras comprobar en el caso concreto su proporcionalidad y ordenar, en su caso, su restitución. Ahora bien, el Tribunal observa en el presente caso que, si bien es cierto que las demandantes han interpuesto el recurso que les asiste con arreglo a la ley el [juge des libertés et de la détention], este último, pese a considerar que existía correspondencia procedente de un abogado entre los documentos incautados por los investigadores, se ha limitado a evaluar la regularidad del marco de la incautación controvertida, sin realizar el examen específico requerido». (50)

129. Sobre esta base, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declaró que «[se había] infringido el artículo 8 del [CEDH]». (51)

130. En lo que respecta a la aplicación de estos principios al presente asunto, es necesario recordar que, durante la vista, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága y el Gobierno húngaro indicaron que la escucha de las conversaciones telefónicas había sido autorizada por un juez de instrucción (sin que, según parece, WebMindLicenses haya podido comprobar la existencia de esta autorización ni impugnarla), mientras que la obtención y la copia de los correos electrónicos se habían conseguido mediante la incautación, sin autorización judicial, de los ordenadores en los locales de WebMindLicenses.

131. De los debates llevados a cabo en la vista ante el Tribunal de Justicia se desprende que las autoridades húngaras facilitaron a WebMindLicenses el acceso a las transcripciones de las conversaciones telefónicas y a los correos electrónicos utilizados como pruebas para apoyar su resolución de liquidación complementaria, que WebMindLicenses tuvo la oportunidad de ser oída

por las autoridades tributarias húngaras en relación con los elementos de prueba controvertidos antes de que se adoptase la resolución de 8 de octubre de 2013 y que WebMindLicenses tuvo la posibilidad de interponer un recurso contra dicha resolución.

132. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe estos extremos, considero que la incautación de correos electrónicos sin autorización judicial y sin que WebMindLicenses pudiera verificar la existencia de dicha autorización para la intervención de comunicaciones telefónicas e impugnarla, violan el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 52, apartado 1, de la Carta.

133. Por otra parte, puede plantearse la cuestión de si, desde la perspectiva de la lucha contra el fraude y la evasión del IVA, un mero control en los locales de WebMindLicenses o una solicitud de asistencia de las autoridades fiscales portuguesas en relación con Lalib habría permitido obtener toda la información necesaria, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

134. Si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que se han infringido los artículos 7 y 8 de la Carta, deberá rechazar las pruebas obtenidas o utilizadas de manera irregular.

135. Le corresponderá entonces verificar si las pruebas admisibles son suficientes para apoyar la resolución de liquidación complementaria y, en su caso, anular dicha resolución y ordenar la devolución con intereses del IVA percibido.

136. Por último, en lo que se refiere a los argumentos esgrimidos por WebMindLicenses sobre la base del artículo 41 de la Carta, titulado «Derecho a una buena administración», es preciso señalar una aparente discrepancia entre, por un lado, la sentencia N. (C?604/12, EU:C:2014:302), apartado 49 y 50 y, por otro, las sentencias Cicala (C?482/10, EU:C:2011:868), apartado 28, 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), apartados 43 y 44.

137. Si bien es cierto que, en los apartados 49 y 50 de su sentencia N. (C?604/12, EU:C:2014:302), la Sala Cuarta del Tribunal de Justicia parece aceptar que dicho artículo 41 está dirigido asimismo a los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión, las Salas Tercera y Quinta han rechazado esta idea en las otras tres sentencias citadas en el punto 136 de las presentes conclusiones.

138. No obstante, como el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 68 de su sentencia YS y otros (C?141/12 y C?372/12, EU:C:2014:2081), «el derecho a una buena administración, establecido en [el artículo 41 de la Carta], refleja un principio general del Derecho de la Unión (sentencia N., C?604/12, EU:C:2014:302, apartado 49). No obstante, mediante sus cuestiones prejudiciales en [esos] litigios, los órganos jurisdiccionales remitentes no solicitan una interpretación de ese principio general, sino que tratan de saber si el artículo 41 de la Carta puede aplicarse, como tal, a los Estados miembros de la Unión». No obstante, esto no impide que el Tribunal de Justicia pueda facilitar orientación al órgano jurisdiccional remitente acerca de la interpretación y la apreciación del principio general en cuestión.

139. En cualquier caso, es preciso señalar que, en el presente asunto, no parece posible constatar una infracción del artículo 41 ni una vulneración de dicho principio general.

140. En efecto, como he expuesto en el punto 28 de las presentes conclusiones, WebMindLicenses reconoció en la vista que la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága había levantado en agosto de 2013, es decir, antes de la adopción de la resolución de 8 de octubre de 2013, un acta a la que había adjuntado pruebas obtenidas en el marco del

procedimiento penal, y que había tenido la posibilidad de formular observaciones orales sobre dichas pruebas ante esta autoridad administrativa.

141. Por consiguiente, debe responderse a las cuestiones décima a decimoquinta que la recopilación de pruebas en el marco de un procedimiento penal paralelo al procedimiento de liquidación complementaria del IVA mediante la intervención de conversaciones telefónicas y la incautación y copia de correos electrónicos solo será conforme a los artículos 7 y 8 de la Carta si está prevista por la ley, si persigue una finalidad legítima y si es proporcionada, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

VI. Conclusión

142. Propongo pues al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság del siguiente modo:

- 1) La celebración de un contrato de licencia como el controvertido en el litigio principal sólo se considerará abusiva a la luz de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, si su finalidad esencial consiste en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones de la misma, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 2) El riesgo de doble imposición no impide a las autoridades tributarias de un Estado miembro recalificar el lugar de prestación de un servicio y considerar que dicha prestación ha tenido lugar en su territorio.
- 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 (refundición), debe interpretarse en el sentido de que no impone a la administración tributaria de un Estado miembro que descubre la existencia de una deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido la obligación de 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 IVA. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las pruebas que fundamentaron la decisión de las autoridades tributarias húngaras en la que se constató la existencia de un abuso son suficientes para sostener la existencia de la deuda tributaria.
- 4) La recopilación de pruebas en el marco de un procedimiento penal paralelo al procedimiento de liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido mediante la intervención de conversaciones telefónicas y la incautación y copia de correos electrónicos sólo será conforme a los artículos 7 y 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea si está prevista por la ley, si persigue una finalidad legítima y si es proporcionada, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

1 – Lengua original: francés.

2 – DO L 347, p. 1.

3 – DO L 268, p. 1.

- 4 – El *know-how* consiste en un sistema de comunicación interactiva a través de Internet, que incluye un sistema complejo de pago y de facturación y permite la difusión en tiempo real de servicios de ocio de contenido adulto.
- 5 – Aproximadamente 33,8 millones de euros.
- 6 – Aproximadamente 32,9 millones de euros.
- 7 – Aproximadamente 25,4 millones de euros.
- 8 – Aproximadamente 9,5 millones de euros
- 9 – Durante el período controvertido, el tipo de IVA en Portugal era del 15 %. En Hungría era del 25 %, pero se redujo al 20 % a partir del 1 de julio de 2009.
- 10 – A este respecto, no me pronunciaré sobre el carácter abusivo o no de los hechos expuestos en los puntos 16, 17 y 22 de las presentes conclusiones en relación con otros impuestos.
- 11 – Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartado 42; Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), apartados 29 y 30; RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 49; Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707), apartado 52, y Newey, (EU:C:2013:409), apartado 46.
- 12 – Sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 80.
- 13 – Sentencia Part Service (EU:C:2008:108), apartado 62.
- 14 – Sentencia Newey (EU:C:2013:409), apartado 46. Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), apartado 55 (en lo que se refiere a la fiscalidad directa); Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 28, y Tanoarch (EU:C:2011:707), apartado 51 (en lo que se refiere al IVA).
- 15 – Sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), apartado 66.
- 16 – Véase el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, en su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009, y el artículo 59, apartado 1, letra k), de la misma Directiva, en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012.
- 17 – Sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 74.
- 18 – En caso de que exista y siempre que la prestación controvertida se efectúe desde ese establecimiento. Véanse los artículos 43 de la Directiva IVA en su versión en vigor desde el 24 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2009 y 45 de esta misma Directiva en su versión en vigor desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012.
- 19 – Véase asimismo, en esa misma línea, la sentencia Centros (C-212/97, EU:C:1999:126), apartado 27, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «el hecho de que un nacional de un Estado miembro que quiere crear una sociedad elija constituirla en otro Estado miembro cuyas normas de Derecho de sociedades le parezcan las menos rigurosas y abra sucursales en otros Estados miembros no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento.

En efecto, el derecho a constituir una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro y a crear sucursales en otros Estados miembros es inherente al ejercicio, dentro de un mercado único, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado». Véanse asimismo, en materia de fiscalidad directa, los apartados 49 («la existencia de una ventaja que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquél en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma, que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz») y 50 («la mera circunstancia de que una sociedad residente cree un establecimiento secundario, como una filial, en otro Estado miembro no puede invocarse para fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado») de la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544).

20 – Sentencia RBS Deutschland Holdings (EU:C:2010:810), apartado 53. Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 73; Part Service (EU:C:2008:108), apartado 47, y Weald Leasing (EU:C:2010:804), apartado 27. En materia de fiscalidad directa, véase, por analogía, la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), apartado 69.

21 – Sentencia Ampliscientifica y Amplifin (EU:C:2008:301), apartado 28. El subrayado es mío. Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias RBS Deutschland Holdings (EU:C:2010:810), apartado 51; Tanoarch (EU:C:2011:707), apartado 51, y Newey (EU:C:2013:409), apartado 46.

22 – Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

23 – Sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 69. El subrayado es mío.

24 – Es preciso añadir que, en el presente asunto, el IVA correspondiente a las prestaciones controvertidas se ha abonado en uno de los dos Estados afectados.

25 – Véanse los apartados 63 a 71.

26 – Sentencia Newey (EU:C:2013:409), apartado 50. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia Halifax y otros (EU:C:2006:121), apartado 98.

27 – Sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (EU:C:2006:544), apartado 67.

28 – *Ibidem*, apartado 68.

29 – Véase asimismo, en este sentido, la sentencia ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), apartado 27.

30 – Apartado 98.

31 – Es preciso recordar que, si bien es cierto que puede existir doble imposición, puede existir asimismo no imposición, como sucede en el asunto que dio lugar a la sentencia RBS Deutschland Holdings (EU:C:2010:810). En ese caso, un Estado miembro no puede renunciar a ejercer su derecho a recaudar el IVA sobre una operación que normalmente no está sujeta en su sistema «basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del IVA en el segundo Estado miembro» (*ibídem*, apartado 46).

32 – Sentencia Åkerberg Fransson (EU:C:2013:105), apartado 19. Véanse asimismo, en este sentido, las sentencias ERT (C-260/89, EU:C:1991:254), apartado 42; Kremzow (C-299/95,

EU:C:1997:254), apartado 15; Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631), apartado 13; Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603), apartado 25; Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), apartado 34; Dereci y otros (C-256/11, EU:C:2011:734), apartado 72, y Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326), apartado 58.

33 – Sentencia Åkerberg Fransson (EU:C:2013:105), apartado 26. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia SGS Belgium y otros (C-367/09, EU:C:2010:648), apartados 40 a 42.

34 – Sentencia Åkerberg Fransson (EU:C:2013:105), apartado 26. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania (C-539/09, EU:C:2011:733), apartado 72.

35 – «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.»

36 – Su apartado 1 establece que «toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que la conciernen».

37 – Sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert (EU:C:2010:662), apartado 52. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia Varec (C-450/06, EU:C:2008:91), apartado 48. El artículo 8 del CEDH dispone que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia».

38 – Artículo 52, apartado 3, de la Carta. Véanse asimismo, en este sentido, los apartados 51 y 52 de la sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert (EU:C:2010:662).

39 – Véanse las sentencias Roquette Frères (EU:C:2002:603), apartado 29, y Varec (EU:C:2008:91), apartado 48. En efecto, en el apartado 53 de la sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert (EU:C:2010:662), el Tribunal de Justicia declaró que «las personas jurídicas sólo pueden acogerse a la protección de los artículos 7 y 8 de la Carta frente a [una] identificación [por la publicación exigida por el artículo 44 *bis* del Reglamento nº 1290/2005 del Consejo, de 21 de junio de 2005, sobre la financiación de la política agrícola común (DO L 209, p. 1), y por el Reglamento nº 259/2008 de la Comisión, de 18 de marzo de 2008, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) nº 1290/2005 del Consejo en lo que se refiere a la publicación de información sobre los beneficiarios de fondos procedentes del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader) (DO L 76, p. 28), que desarrolla dicho artículo] en la medida en que en la razón social de la persona jurídica se identifique a una o varias personas físicas». Sin embargo, la jurisprudencia en la materia ha evolucionado significativamente, ya que el Tribunal de Justicia ha reconocido que las personas jurídicas se benefician de la protección de los artículos 7 y 8 de la Carta. En efecto, en los apartados 32 a 37 de la sentencia Digital Rights Ireland y otros (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238) el Tribunal de Justicia no limitó el ámbito de aplicación de estos artículos respecto de la primera demandante, a pesar de que Digital Rights Ireland Ltd era una sociedad irlandesa y reivindicaba los derechos que estos artículos le conferían (véanse los apartados 17 y 18 de esa sentencia).

40 – Véanse TEDH, sentencias Société Colas Est y otros c. Francia, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 41, y Buck c. Alemania, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, § 31. Véanse asimismo, en este sentido, TEDH sentencias Sallinen y otros c. Finlandia de 27 de septiembre de 2005, § 70; Bernh Larsen Holdings AS y otros c. Noruega de 14 de marzo de 2013, § 104; Saint-Paul Luxembourg S.A. c. Luxemburgo de 18 de abril de 2013, § 37, y Ernst y otros c. Bélgica de 15 de julio de 2013, § 109. Las sentencias no publicadas en el *Recueil des arrêts et décisions*, pueden consultarse en el sitio web del Tribunal <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – TEDH, sentencia Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia de 2 de abril de 2015, § 63. Véanse asimismo, en este sentido TEDH, sentencias Sallinen y otros c. Finlandia de 27 de septiembre de 2005, § 71, Weber y Saravia c. Alemania de 29 de junio de 2006, § 77, Wieser y Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, § 43, y Robathin c. Austria de 3 de julio de 2012, § 39.

42 – TEDH, sentencia P.G. y J.H. c. Reino Unido, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, § 59.

43 – TEDH, sentencia Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia de 2 de abril de 2015, § 64.

44 – Véase el apartado 65 de la sentencia Volker und Markus Schecke y Eifert (EU:C:2010:662).

45 – TEDH, sentencia Société Colas Est y otros c. Francia, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 48.

46 – *Ibidem*, § 49.

47 – *Ibidem*, § 50.

48 – TEDH, sentencia Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services c. Francia de 2 de abril de 2015, § 76.

49 – *Ibidem*, § 78.

50 – *Ibidem*, § 79.

51 – *Ibidem* § 80.