

Asunto C-101/24**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

7 de febrero de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de agosto de 2023

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt Hamburg-Altona (Oficina Tributaria de Hamburgo-Altona)

Parte demandante y recurrida en casación:

XYRALITY GmbH

Objeto del procedimiento principal

Directiva 2006/112 — Distribución de servicios electrónicos (aplicaciones de juegos para dispositivos móviles) a través de un *Appstore* — Lugar de realización de la prestación de servicios en un período anterior al 1 de enero de 2015 — Domicilio social del operador del *Appstore* o domicilio social del desarrollador de las aplicaciones

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) En circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo alemán (el desarrollador) prestó servicios por vía electrónica, antes del 1 de enero de 2015, a personas que no son sujetos pasivos (clientes finales),

- establecidas en territorio de la Unión Europea, a través de un *Appstore* de un sujeto pasivo irlandés, ¿debe aplicarse el artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con la consecuencia de que el sujeto pasivo irlandés sea tratado como si hubiera recibido dichos servicios del desarrollador y los hubiera prestado a los clientes finales, dado que el *Appstore* no mencionaba al desarrollador como proveedor del servicio ni mencionaba el IVA alemán hasta que expedía a la confirmación del pedido para el cliente final?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar de prestación del servicio ficticio prestado por el desarrollador al *Appstore*, en virtud del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, está en Irlanda, con arreglo al artículo 44 de la citada Directiva 2006/112/CE, o bien en la República Federal de Alemania, con arreglo al artículo 45 de dicha Directiva?
- 3) Si, según las respuestas dadas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el desarrollador no ha prestado ningún servicio en la República Federal de Alemania, ¿nace para el desarrollador una deuda tributaria por el IVA alemán en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, porque, según lo estipulado contractualmente, el *Appstore* lo nombró como proveedor en sus confirmaciones de pedido enviadas por correo electrónico a los clientes finales y mencionó el IVA alemán, a pesar de que los clientes finales no tienen derecho a deducir el IVA soportado?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su versión de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), en particular, los artículos 28, 44, 45 y 203

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su versión del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»), en particular, el artículo 9 *bis*

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en particular, los artículos 3, apartado 11, y 3a, apartados 1 y 2

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Las partes discuten sobre el IVA de las denominadas compras en aplicaciones en los años 2012 a 2014 (años a que se refiere el litigio), en los que aún no había entrado en vigor el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.
- 2 La demandante y recurrida en casación (en lo sucesivo, «demandante»), un sujeto pasivo domiciliado en la República Federal de Alemania, desarrolla y distribuye aplicaciones de juegos para dispositivos móviles. Para su comercialización utiliza, entre otras, una plataforma de distribución digital de software basada en Internet (un *Appstore*). Hasta el 31 de diciembre de 2014, dicha plataforma fue gestionada por X, con sede en Irlanda. Los clientes finales que utilizaban dispositivos móviles con un sistema operativo específico solo podían descargar las aplicaciones de juegos de la demandante durante los años controvertidos a través del *Appstore*.
- 3 En dichos años, X celebró un acuerdo normalizado con desarrolladores como la demandante para la distribución de productos a través del *Appstore*. Con arreglo a este, el vendedor de los productos ofrecidos a través de dicha plataforma era su desarrollador. X debía mostrar los productos en nombre de los desarrolladores y ponerlos a disposición de los clientes finales para su descarga y compra. A cambio, X recibía una comisión. El proceso de pago debía gestionarse a través del *Appstore*.
- 4 En el *Appstore* estaban disponibles, durante los años controvertidos, varias aplicaciones de juegos para que los clientes finales las descargasen. La mayoría de estos juegos no procedían de X, sino de los propios desarrolladores. Cuando se presentaban en el *Appstore*, se indicaba el nombre del desarrollador de cada juego. En los años controvertidos, la demandante se mostraba en la plataforma con su razón social, forma jurídica y dirección.
- 5 Las aplicaciones de juegos desarrolladas por la demandante podían descargarse gratuitamente del *Appstore*. Sin embargo, mediante la compra de mejoras u otros beneficios (compras en la aplicación), el cliente final podía avanzar en el juego u obtener otras ventajas. Los clientes finales podían seleccionar las mejoras o ventajas deseadas en la aplicación de juegos de la demandante y activarlas a cambio de una remuneración.
- 6 Las compras en la aplicación se gestionaban a través del *Appstore* utilizando un método de pago indicado por el cliente final. Durante el proceso de compra no se mencionaba a la demandante como proveedor del servicio. Solo eran visibles el logotipo de X y algunos enlaces. Tras el proceso de compra, el cliente final recibía

una confirmación de pedido de X por correo electrónico. Este correo electrónico contenía el logotipo del *Appstore* y la información de que se había realizado una compra al respectivo desarrollador (en este caso, la demandante) en esa plataforma.

- 7 En un principio, la demandante se consideró proveedora de los clientes finales. En consecuencia, declaró el IVA alemán para los clientes finales de la Unión Europea, ya que el lugar de realización de la prestación con arreglo al artículo 3a, apartado 1, de la UStG y al artículo 45 de la Directiva 2006/112 se encontraba en su domicilio social, y abonó el IVA alemán a la demandada y recurrente en casación, la Finanzamt (Oficina Tributaria; en lo sucesivo, «FA»).
- 8 El 29 de enero de 2016, la demandante presentó declaraciones de IVA rectificadas correspondientes a los años controvertidos, por entender que existía una comisión de servicios (artículo 3, apartado 11, de la UStG, y artículo 28 de la Directiva 2006/112). Había prestado sus servicios a X y esta había prestado los servicios a los clientes finales. El lugar de prestación de sus servicios a X se encontraba en Irlanda, de conformidad con el artículo 3a, apartado 2, de la UStG, y el artículo 44 de la Directiva 2006/112).
- 9 La FA estimó que X solo debía considerarse un intermediario. Si bien el proceso de compra correspondiente se llevó a cabo a través del Appstore, el cliente final había sido informado de las condiciones de uso en cada paso individual de la compra en la aplicación. Por lo tanto, X había mostrado claramente al cliente final en cada compra que las operaciones se habían realizado para un tercero y que X se limitaba al cobro de la prestación. Por consiguiente, la FA emitió liquidaciones de IVA en las que no se tuvieron en cuenta las rectificaciones efectuadas por la demandante.
- 10 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario; en lo sucesivo, «FG») estimó el recurso interpuesto por la demandante. Consideró que las operaciones de la demandante no estaban sujetas al impuesto en Alemania porque el destinatario de sus servicios era X, de modo que el lugar de prestación se encontraba en Irlanda, de conformidad con el artículo 3a, apartado 2, de la UStG y el artículo 44 de la Directiva 2006/112.
- 11 El recurso de casación interpuesto por la FA ante el órgano jurisdiccional remitente se dirige contra la sentencia del Finanzgericht.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 12 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración a la hora de identificar al prestador y al destinatario en una operación de «prestación de servicios», a menos que las estipulaciones contractuales no reflejen totalmente la

realidad económica y mercantil de las operaciones (véanse las sentencias de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, apartados 43 y 44, y de 2 de mayo de 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, apartados 28 y 29; véase también la sentencia de 24 de febrero de 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, apartado 58). Del mismo modo, la cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado en nombre propio, pero por cuenta ajena, debe comprobarse en particular sobre la base de las relaciones contractuales entre las partes (véanse las sentencias de 14 de julio de 2011, *Henfling y otros*, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 42, y de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartados 72 y 73).

- 13 Si se confirmara la sentencia del FG, el órgano jurisdiccional remitente se apartaría de la calificación jurídica de las operaciones realizada por X y las autoridades fiscales irlandesas. El resultado sería la no sujeción al impuesto (posiblemente definitiva) de las operaciones.
- 14 Es cierto que las autoridades tributarias de un Estado miembro pueden, unilateralmente, someter operaciones a un tratamiento fiscal en materia de IVA distinto de aquel en virtud del cual ya fueron gravadas en otro Estado miembro (véase la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 53). No obstante, si, al interpretar las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y del Derecho nacional, los tribunales de un Estado miembro declaran que una misma operación es objeto en otro Estado miembro de un trato diferente a efectos del IVA tienen la obligación, si sus decisiones no pueden ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencias de 5 de julio de 2018, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, punto 3 de la parte dispositiva y apartados 63 y ss., y de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 51).
- 15 Según la información facilitada por la FA, tal situación se da en el presente caso. El FG consideró que X prestó los servicios a los clientes finales y que la demandante prestó sus servicios a X. Por el contrario, como se desprende de las apreciaciones de hecho del FG y de las facturas emitidas a los clientes finales, X consideró que había prestado un servicio a la demandante y que esta había prestado su servicio directamente a los clientes finales. Esto significa que, para el período anterior al 1 de enero de 2015, existe el riesgo de que las operaciones gestionadas a través del *Appstore* de X no sean gravadas. No se gravarían en Irlanda porque este Estado entiende que el país de residencia de los desarrolladores (en este caso, Alemania) tiene derecho a gravarlas. Tampoco se gravarían en Alemania si la Sala confirmara la posición del FG, que parte del derecho de Irlanda a aplicar el gravamen.
- 16 A favor de la presunción, de acuerdo con la opinión de Irlanda y de X, de una prestación de servicios de la demandante a los clientes finales (y de negar la existencia de un supuesto del artículo 3, apartado 11, de la UStG, o del artículo 28 de la Directiva 2006/112), cabe citar las confirmaciones de pedido emitidas por X,

en las que consta que se realizó una compra al respectivo desarrollador (en este caso: a la demandante) en el *Appstore* y en las que figura el IVA alemán (véase sobre la importancia de la factura en este contexto la sentencia de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartados 75 a 77). Así lo consideró también la demandante inicialmente. De los antecedentes legislativos del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y de la finalidad perseguida por el nuevo Reglamento (véase al respecto la sentencia de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartados 15 y ss., y 52 y ss.), también podría concluirse que la clasificación del IVA seguida por los *Appstore* y acordada contractualmente con los desarrolladores debía mantenerse durante los períodos anteriores a su entrada en vigor.

- 17 No obstante, el hecho de que el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 concrete el contenido normativo del artículo 28 de la Directiva 2006/112, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 86), podría abogar a favor de que los principios establecidos en él también pueden aplicarse a las operaciones de la demandante en los años controvertidos (véanse, en general, las sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 45 y 46, y de 15 de noviembre de 2012, *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, apartado 32). Las Directrices no vinculantes de la 93ª reunión del Comité del IVA de 1 de julio de 2011 (DOCUMENTO C — taxud.c.1(2012)1410604 — 709) podrían ser una indicación más en este sentido. El FG dictaminó que la comparecencia en la celebración del contrato parece sugerir una actuación de X en su propio nombre, que el contenido de las confirmaciones de pedido tampoco era suficientemente claro y que estas solo se enviaron una vez concluida la operación. Por lo tanto, de conformidad con las Directrices de 2011, podría considerarse que X no mencionó con suficiente claridad a los desarrolladores como prestadores de los servicios electrónicos al celebrar el contrato y que, por lo tanto, es X la que prestó los servicios a los clientes finales.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 18 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclaren las consecuencias jurídicas del artículo 28 de la Directiva 2006/112.
- 19 Si, según la respuesta a la primera cuestión, X es el proveedor, existe una comisión de servicios tanto con arreglo al Derecho nacional como al de la Unión. La disposición alemana pertinente (artículo 3, apartado 11, de la UStG) se basa en el artículo 28 de la Directiva 2006/112, según el cual cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. Por tanto, se les considerará sujetos pasivos en relación con el cliente final (véase la sentencia de 16 de septiembre de 2020, *Valstybine mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, apartados 49 y 52).

- 20 Estas disposiciones se aplican a todas las categorías de servicios (véase la sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 54). Exigen que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios, lo que implica la celebración, entre el comisionista y el comitente, de un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato en cuestión (sentencia de 30 de marzo de 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, apartado 32). Este mandato existe en virtud de los contratos celebrados entre X y la demandante.
- 21 La consecuencia jurídica de la aplicación del artículo 3, apartado 11, de la UStG y del artículo 28 de la Directiva 2006/112 es que se crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente (véase la sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 86).
- 22 Se considera que el operador que actúa como intermediario y que es el comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencias de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, apartado 43, y de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 54); se le considera prestador del servicio (sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 55).
- 23 Si la prestación de un servicio en la que un operador actúa como intermediario está sujeta al IVA, la relación jurídica entre este operador y el operador por cuya cuenta actúa también estará sujeta al IVA (véase la sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 87).
- 24 Si el servicio en el que el comisionista actúa como intermediario está exento del IVA, esta exención es aplicable asimismo a la relación jurídica entre el comitente y el comisionista (véase la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 36).
- 25 Sin embargo, el comisionista no debe recibir el mismo trato que un mandatario. No se vulnera el principio de neutralidad, ya que el Derecho de la Unión establece reglas diferentes para las prestaciones de servicios realizadas por un comisionista que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, y las prestaciones realizadas por un mandatario que actúa en nombre y por cuenta ajenos (véase la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 38).
- 26 El alcance de la referida ficción resulta controvertido.
- 27 Por una parte, sería posible asimilar plenamente, a efectos del IVA, la relación jurídica entre el comisionista y el comitente, por cuya cuenta actúa, a la prestación de servicios en la que interviene el comisionista. La ficción del artículo 28 de la Directiva 2006/112 se extendería a toda la prestación, es decir, ambas prestaciones (la del comitente al comisionista y la del comisionista al cliente final) se tratarían

de la misma manera que si el comitente prestara el servicio directamente al cliente final.

- 28 En este sentido podría abogar el hecho de que el objeto de la norma es una ficción jurídica y que, de esta manera, una operación ficticia adicional no modificaría el resultado del IVA. La prestación directa e indirecta de servicios recibiría el mismo trato. La tributación de un servicio no dependería del canal de distribución. Los ingresos fiscales seguirían correspondiendo al Estado miembro con arreglo a las disposiciones del Derecho de la Unión en caso de una prestación directa de servicios, y en la misma cuantía que en caso de una prestación de servicios de estas características. Al mismo tiempo, se evitarían posibles elusiones o abusos.
- 29 En el presente caso, si los servicios se prestaran directamente, el lugar de prestación de los servicios de la demandante estaría en Alemania. No resultaría ninguna exoneración fiscal y regiría el tipo impositivo normal. Lo mismo ocurriría en caso del servicio ficticio prestado por la demandante a X.
- 30 Por otra parte, es concebible que al menos el lugar de la prestación en la que interviene el comisionista determine también el lugar de la prestación entre el comitente y este. La ficción se extendería al menos al lugar de la prestación. Esto podría lograrse, por ejemplo, determinando también el lugar de la prestación de la demandante a X de conformidad con el artículo 45 de la Directiva 2006/112, aunque X sea un sujeto pasivo, porque los servicios en los que interviene X son servicios prestados por vía electrónica a personas que no son sujetos pasivos a las que se aplica el citado artículo 45 de la Directiva 2006/112.
- 31 Desde esta perspectiva, el lugar de la prestación ficticia de la demandante a X también estaría en Alemania.
- 32 Por último, es posible que el lugar de la prestación de servicios en la que interviene el comisionista y el lugar de la prestación de servicios entre el comitente y este se determinen por separado con arreglo a los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112. El apartado 38 de la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, y las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas el 8 de diciembre de 2011 en el asunto Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, puntos 50 y 71, podrían abogar en este sentido. La prestación ficticia de servicios por el comitente al comisionista daría lugar a que el lugar de la prestación se desplazara siempre al lugar de establecimiento del comisionista, sin perjuicio de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, a falta de normas específicas sobre el lugar de la prestación. La prestación de servicios de gestión del comisionista al comitente (que, en virtud del artículo 44 de la Directiva 2006/112, se realiza en el lugar de establecimiento del comitente) desplazaría, paradójicamente, el lugar de todas las prestaciones de servicios del comitente en virtud de la ficción. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si esto se corresponde con la realidad comercial y económica de la comisión de servicios.

- 33 En el presente caso, este punto de vista significaría que el lugar de la prestación ficticia realizada por la demandante a X estaría en Irlanda en virtud del artículo 44 de la Directiva 2006/112, ya que X es un sujeto pasivo que ha recibido la prestación ficticia de la demandante para su actividad empresarial. El lugar de la prestación de X a los clientes finales también estaría en Irlanda en virtud del artículo 45 de la Directiva 2006/112.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 34 La tercera cuestión tiene por objeto determinar los efectos del hecho de que X, con el consentimiento de la demandante, enviara confirmaciones de pedido por correo electrónico en las que se indicaba que se había realizado una compra a la demandante en el *Appstore* y se mencionaba el precio total y el IVA alemán incluido en este.
- 35 El órgano jurisdiccional remitente ha examinado si la demandante es deudora del IVA facturado en su nombre y con su consentimiento en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112, por considerar que las confirmaciones de pedido enviadas por correo electrónico por X podrían constituir facturas en el sentido de dicho artículo. La autorización de X para emitir facturas en nombre de la demandante resulta de los acuerdos entre ambas, de manera que X solo debe recibir una comisión. Los clientes finales también aceptaron la transmisión electrónica de las confirmaciones de pedido.
- 36 No obstante, la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, EU:C:2022:968, podría impedir que la demandante fuera deudora del IVA en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112 sobre la base de las confirmaciones de pedido emitidas por X en nombre de la demandante.
- 37 Las operaciones de que se trata en el presente asunto son operaciones que no se efectuaron a sujetos pasivos para su actividad empresarial. La sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, EU:C:2022:968, podría entenderse en el sentido de que, en dicho caso, no existe obligación tributaria en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112. El Tribunal de Justicia ya había declarado anteriormente que se trata del riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción (véanse las sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 28; de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 32; de 31 de enero de 2013, LVK — 56, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 36; de 11 de abril de 2013, Rusedspred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 24; de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 32, y de 18 de marzo de 2021, P., C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 27; véase también la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 29 y la jurisprudencia citada).

- 38 Aunque los destinatarios no sean sujetos pasivos, en el presente caso podría existir un riesgo de pérdida de ingresos fiscales que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 pretende evitar. En efecto, la exigencia de una factura sirve también para verificar el pago del impuesto devengado, garantizar su percepción exacta y evitar el fraude (véanse las sentencias de 17 de septiembre de 1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, apartados 17 y 20; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 27; de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin, C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:867, apartado 41, así como el considerando 46 de la Directiva 2006/112). En cualquier caso, si en la prestación de servicios intervienen varios sujetos pasivos, tanto la imputación en factura de una prestación al proveedor equivocado (desde el punto de vista del comitente) como la imputación en factura de una prestación al acreedor fiscal equivocado (desde el punto de vista del comitente) autorizadas por este último (demandante) ponen en peligro los ingresos fiscales de la Unión Europea, aunque el destinatario no tenga derecho a deducir el IVA soportado. Existe el riesgo de que las operaciones no se graven definitivamente porque Irlanda entienda que corresponde a Alemania el gravamen, en función de las confirmaciones de pedido, mientras que el FG entiende que el gravamen corresponde a Irlanda, contrariamente a lo que indican dichas confirmaciones.
- 39 En el presente asunto, esta situación ha sido creada por la demandante. Inicialmente autorizó al *Appstore* a nombrarla como proveedor en las confirmaciones de pedido, lo que es admisible en sí mismo (artículo 220, apartado 1, de la Directiva 2006/112), pero posteriormente adoptó la postura contraria frente a la FA, según la cual el operador del *Appstore* era el proveedor (y ella no era responsable del IVA mencionado en su nombre). Por lo tanto, ha obrado de forma contradictoria. Si considera que X es el proveedor, no debe permitir que X le mencione como proveedor. El comportamiento contradictorio de la demandante podría justificar la presunción de que es deudora del IVA de conformidad con el artículo 203 de la Directiva 2006/112.
- 40 El riesgo para los ingresos fiscales que suponen las confirmaciones de pedido puede eliminarse, por ejemplo, probando la demandante que el *Appstore* ha cumplido sus obligaciones fiscales con respecto a las operaciones que, para la demandante, le son imputables. La posterior eliminación del impuesto dependería entonces de la emisión de confirmaciones de pedido rectificadas a los clientes finales, en las que el *Appstore* (en este caso, X) se designe a sí mismo como proveedor y facture el IVA irlandés (y lo abone a las autoridades fiscales irlandesas).