

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. ATHANASIOS RANTOS

presentadas el 15 de septiembre de 2022 (1)

Asunto C-695/20

Fenix International Limited

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)], Reino Unido]

«Procedimiento prejudicial — Artículo 291 TFUE, apartado 2 — Poder de ejecución del Consejo de la Unión Europea — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículos 28 y 397 — Sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, que media en una prestación de servicios — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículo 9 bis — Servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal — Presunciones relativas a la identificación del prestador de servicios — Posibilidad de que el sujeto pasivo desvirtúe estas presunciones — Validez»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la validez del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, (2) tal como fue introducido en este último por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 (3) (en lo sucesivo, «artículo 9 *bis*»). Esta petición se ha planteado en el contexto de un litigio entre la sociedad Fenix International Limited (en lo sucesivo, «Fenix»), entidad operadora de una plataforma en línea, y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe pagar esta sociedad por el período comprendido entre los meses de julio de 2017 y enero de 2020, así como por el mes de abril de 2020.

2. El First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], el órgano jurisdiccional remitente, pregunta si el Consejo de la Unión Europea, al adoptar el artículo 9 *bis*, se extralimitó en el ejercicio del poder de ejecución que le confieren el artículo 291 TFUE, apartado 2, y el artículo

397 de la Directiva 2006/112/CE (4) a la vista del artículo 28 de dicha Directiva.

3. El presente asunto se encuentra en la encrucijada entre, por un lado, el Derecho institucional de la Unión, con el examen del concepto de «poder de ejecución» de que disfruta el Consejo al amparo del Tratado FUE, y, por otro lado, la legislación del IVA en cuanto atañe a un sujeto pasivo que, actuando en nombre propio, pero por cuenta ajena, media en una prestación de servicios. En particular, este asunto plantea la cuestión del margen de apreciación de que dispone el Consejo para aplicar la Directiva del IVA. Tal cuestión reviste una importancia especial en el contexto de la creciente influencia de las plataformas en línea en la economía y su papel en la recaudación del IVA, que suscita numerosas reflexiones. (5)

4. Al final de mi análisis, concluiré que el artículo 9 *bis* es válido en la medida en que dicha disposición respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de la Directiva del IVA, es necesaria o útil para la aplicación de dicho artículo y precisa este último sin completarlo ni modificarlo.

II. Marco jurídico

A. Directiva del IVA

5. La Directiva del IVA tiene su base jurídica en el artículo 93 CE (actualmente artículo 113 TFUE). A tenor de los considerandos 61 y 62 de dicha Directiva:

«(61) Es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA. Para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación.

(62) Estas medidas deben, en particular, resolver el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, que puede derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas que regulan los hechos imponible».

6. El artículo 28 de dicha Directiva, comprendido en el título IV de la misma, titulado «Hecho imponible», y en el capítulo 3 de este último, relativo a las prestaciones de servicios, dispone:

«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.»

7. El artículo 397 de dicha Directiva prevé:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva.»

B. Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

8. El Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tiene su base jurídica en el artículo 397 de la Directiva del IVA. Conforme a los considerandos 2, 4 y 5 de dicho Reglamento de Ejecución:

«(2) La Directiva [del IVA] establece unas normas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que, en algunos casos, están sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. La adopción de disposiciones de aplicación comunes de la Directiva [del IVA] debe garantizar una aplicación del sistema del IVA más conforme con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan o puedan producirse divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento adecuado de dicho mercado. Dichas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente Reglamento y no

prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

[...]

(4) El objetivo del presente Reglamento es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva [del IVA], en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imponible. El presente Reglamento se limita a lo estrictamente necesario para lograr los objetivos perseguidos, con arreglo al principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 5 [TUE], apartado 4. Como los reglamentos son obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación es a través de un reglamento.

(5) Estas disposiciones de aplicación incluyen normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación, y tienen por objeto dar, en toda la Unión, un trato uniforme a esos casos particulares únicamente. Por lo tanto, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse de manera restrictiva.»

9. El artículo 1 de dicho Reglamento de Ejecución dispone:

«El presente Reglamento establece medidas para la ejecución de determinadas disposiciones de los títulos I a V y VII a XII de la Directiva [del IVA].»

10. Este Reglamento de Ejecución fue modificado por el Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, el cual se basa igualmente en el artículo 397 de la Directiva del IVA. El considerando 4 de este último Reglamento de Ejecución está redactado en los términos siguientes:

«Es necesario precisar quién es el prestador a efectos del [IVA] cuando la prestación de servicios efectuada por vía electrónica o los servicios telefónicos prestados a través de internet se efectúan a través de redes de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal.»

11. En virtud del artículo 1, apartado 1, letra c), del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013 se introdujo en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 el artículo 9 *bis*, que establece:

«1. A efectos del artículo 28 de la Directiva [del IVA], cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;
- b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los

términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

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

III. Asunto principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. Fenix, entidad registrada a efectos del IVA en el Reino Unido, opera la plataforma en línea dedicada a la red social denominada «Only Fans» (en lo sucesivo, «plataforma») y ejerce un control exclusivo sobre ella. La plataforma se dirige a «usuarios» de todo el mundo, que pueden ser «creadores» o «seguidores».

13. Los creadores, que disponen de «perfiles», cargan y publican contenidos como, por ejemplo, fotos y vídeos en sus respectivos perfiles. También pueden retransmitir vídeos en directo y enviar mensajes privados a sus seguidores. Estos últimos pueden acceder al contenido cargado mediante el pago de un importe *ad hoc* o de una cuota mensual por suscribirse al perfil del creador cuyo contenido deseen ver y/o con el que quieran interactuar. Los seguidores también tienen la posibilidad de pagar propinas o hacer donaciones, sin que a cambio se les dé acceso a contenido alguno. Los creadores determinan el importe de la cuota mensual de su perfil, mientras que Fenix fija el importe mínimo tanto de las cuotas mensuales como de las propinas.

14. Fenix cobra y distribuye los pagos efectuados por los seguidores, a través de un tercero proveedor de servicios de pago. Además, fija las condiciones generales de uso de la plataforma, las cuales han sido modificadas en varias ocasiones durante el período pertinente. Fenix aplica a los creadores un cargo del 20 % de los importes abonados por sus seguidores a través de una deducción (en lo sucesivo, «cargo del 20 %»). Tanto los pagos que efectúan los seguidores como los que percibe el creador figuran en el extracto bancario del usuario correspondiente como pagos efectuados a Fenix o recibidos de esta. Durante todo el período considerado, Fenix cobró y declaró el IVA al 20 % sobre una base imponible consistente en el cargo del 20 %.

15. El 22 de abril de 2020, la Administración Tributaria notificó a Fenix las liquidaciones correspondientes al IVA adeudado en el período comprendido entre los meses de julio de 2017 y enero de 2020, así como en el mes de abril de 2020 (en lo sucesivo, «liquidaciones controvertidas»), al estimar que debía considerarse que esta sociedad actúa en nombre propio en virtud del artículo 9 *bis*. Así, según dicha Administración, Fenix debía abonar el IVA sobre la base no del cargo del 20 %, sino de la totalidad de los importes pagados por los seguidores.

16. El 27 de julio de 2020, Fenix interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, mediante el que impugnó la base jurídica de las liquidaciones controvertidas, a saber, el artículo 47, apartados 4 y 5, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, que adaptaba el Derecho británico al artículo 9 *bis*, así como los respectivos importes de estas liquidaciones. Alegó que el artículo 9 *bis* no era válido y, además, que Fenix no estaba comprendida en el ámbito de aplicación de dicho artículo.

17. El órgano jurisdiccional remitente señala que la Administración Tributaria no se ha pronunciado sobre la condición en que, conforme al Derecho inglés, Fenix actuó en relación con la plataforma, esto es, en condición de comisionista o comitente. Según este órgano jurisdiccional, dicha Administración giró las liquidaciones controvertidas basándose únicamente en el artículo 9 *bis*, sin examinar la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA en cuanto tal.

18. El órgano jurisdiccional remitente señala que alberga dudas sobre la validez del artículo 9 *bis*. En efecto, a su juicio, si bien se considera que dicho artículo aplica el artículo 28 de la Directiva del IVA, cabe sostener que va más allá del poder de ejecución conferido al Consejo. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional, invocando la sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión (C-65/13, EU:C:2014:2289), subraya que una disposición de ejecución de un acto legislativo será únicamente válida si cumple los objetivos generales esenciales perseguidos por dicho acto, es necesaria o útil para la ejecución de dicho acto legislativo y no puede modificar ni completar tal acto, ni siquiera en sus elementos no esenciales.

19. En este mismo sentido, sostiene que la Comisión Europea estima que, para determinar si una medida viene a «completar» el acto de base, el legislador de la Unión debería evaluar si esa medida añade concretamente nuevas normas no esenciales que cambien el marco del acto legislativo, dejando un margen de apreciación a la Comisión, mientras que, al contrario, las medidas que solo estén encaminadas a hacer efectivas las normas existentes del acto de base no deberían considerarse como medidas complementarias. (6)

20. El órgano jurisdiccional remitente subraya que la versión que se ha adoptado del artículo 9 *bis* es radicalmente diferente y va mucho más allá que la propuesta de reglamento presentada por la Comisión por el que se modifica el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. (7) En efecto, en su opinión, si bien el artículo 28 de la Directiva del IVA hace referencia a un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, la introducción de la presunción prevista en el artículo 9 *bis* significa, según el Comité del IVA, (8) que esta, por norma general, debe ser válida para todos los sujetos pasivos que participan en la prestación de servicios.

21. El órgano jurisdiccional remitente hace referencia, además, al estudio (9) en que se basó la propuesta de directiva presentada por la Comisión el 1 de diciembre de 2016, (10) según el cual parece ser conveniente el objetivo del artículo 9 *bis* de trasladar la imputación del IVA al intermediario, y es preciso que los Estados miembros ofrezcan una mayor clarificación y una interpretación común y vinculante. Según este órgano jurisdiccional, cabe sostener que el traslado de la imputación no constituya una mera medida técnica, sino una modificación de la situación existente, y no una aclaración.

22. Este órgano jurisdiccional señala asimismo que en la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, en lo sucesivo, «sentencia Henfling y otros», EU:C:2011:489), apartado 42, el Tribunal de Justicia declaró que en cuanto a la condición relativa al hecho de que el contribuyente debe actuar en su propio nombre pero por cuenta ajena, que figura en el artículo 6, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE, (11) el órgano jurisdiccional nacional debe llevar a cabo una verificación concreta que permita determinar si el sujeto pasivo actúa efectivamente en su

propio nombre. Pues bien, según el órgano jurisdiccional remitente, la presunción establecida en el artículo 9 *bis* elimina la obligación de examinar la situación económica y mercantil del sujeto pasivo.

23. Por consiguiente, en su opinión, existen buenas razones para considerar, por un lado, que esta presunción no constituye una medida técnica sino una modificación sustancial y que, por otro lado, el marco jurídico resultante del artículo 28 de la Directiva del IVA ha sido modificado de modo considerable mediante la introducción de la presunción prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero. Cualquiera que sea el criterio de análisis que se aplique, el Consejo ha incurrido, en su opinión, en un error manifiesto de apreciación al adoptar el artículo 9 *bis*.

24. En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es nulo [el artículo 9 *bis*] por suponer una extralimitación de la facultad y el deber de ejecución del Consejo que establece el artículo 397 de la Directiva [del IVA], en la medida en que completa o modifica el artículo 28 de [dicha Directiva]?»

25. El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte abandonó la Unión el 31 de enero de 2020. No obstante, el Tribunal de Justicia sigue siendo competente para pronunciarse sobre la presente petición de decisión prejudicial. (12)

26. Han presentado observaciones escritas Fenix, el Gobierno italiano, el Gobierno del Reino Unido, el Consejo y la Comisión. Dichas partes también formularon observaciones orales en la vista celebrada el 3 de mayo de 2022.

IV. Análisis

27. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 9 *bis* es nulo por haberse extralimitado el Consejo en el ejercicio del poder de ejecución que se le confiere. El Gobierno italiano, el Gobierno del Reino Unido, el Consejo y la Comisión proponen que se responda a esta cuestión que el artículo 9 *bis* es válido. Por el contrario, Fenix sostiene que procede responder que dicho artículo es nulo.

28. En las presentes conclusiones, examinaré el concepto de «poder de ejecución» en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2 (sección A) y después la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA mediante el artículo 9 *bis* (sección B).

A. Sobre el concepto de «poder de ejecución» en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2

29. El Tratado de Lisboa estableció una distinción entre el «poder delegado» y el «poder de ejecución» en virtud de los artículos 290 TFUE y 291 TFUE, respectivamente. (13) El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre esta distinción y su alcance en lo que respecta a la Comisión.

1. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

30. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el legislador de la Unión dispone de una facultad de apreciación cuando decide atribuir a la Comisión un poder delegado en virtud del artículo 290 TFUE, apartado 1, o un poder de ejecución en virtud del artículo 291 TFUE, apartado 2. No obstante, esa facultad de apreciación debe ejercerse respetando las condiciones previstas en los artículos 290 TFUE y 291 TFUE. (14)

31. A este respecto, en cuanto a la atribución de un poder delegado, del artículo 290 TFUE, apartado 1, se desprende que un acto legislativo podrá delegar en la Comisión los poderes para adoptar actos no legislativos de alcance general que completen o modifiquen elementos no esenciales del acto legislativo. Según el párrafo segundo de esta disposición, el acto legislativo que confiere la delegación delimitará de forma expresa los objetivos, el contenido, el alcance y la duración de la delegación de poderes. Esta exigencia implica que la atribución de un poder delegado tiene como objeto la adopción de normas que se encuadran dentro del marco normativo definido por el acto legislativo de base. (15)

32. En cuanto a la atribución de un poder de ejecución, el artículo 291 TFUE, apartado 1, dispone que los Estados miembros adoptarán todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión. Sin embargo, como dispone el apartado 2 de dicho artículo, cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión, estos conferirán competencias de ejecución a la Comisión o, en casos específicos debidamente justificados y en el marco de la política exterior y de seguridad común (PESC), al Consejo. (16)

33. Si bien el artículo 291 TFUE no define el concepto de «acto de ejecución», (17) el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «ejecución» comprende, a la vez, la elaboración de normas de aplicación y la aplicación de normas a casos particulares mediante actos de alcance individual. (18) Por lo que respecta a la interpretación de este artículo, el Tribunal de Justicia ha hecho referencia a una jurisprudencia reiterada y anterior al Tratado de Lisboa según la cual, en el marco de su poder de ejecución, cuyos límites deben apreciarse especialmente en función de los objetivos generales esenciales del acto legislativo de que se trate, la Comisión puede aprobar todas las normas de desarrollo necesarias o útiles para la ejecución de dicho acto, *siempre que no sean contrarias a este*. (19)

34. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta también que, en el marco del ejercicio del poder de ejecución que se le confiere, la institución de que se trate debe *precisar* el contenido de un acto legislativo, para asegurar su aplicación en condiciones uniformes en todos los Estados miembros. (20) A este respecto, la Comisión precisa el acto legislativo cuando las disposiciones del acto de ejecución que adopta, por un lado, respetan los objetivos generales esenciales perseguidos por el acto legislativo y, por otro, son necesarias o útiles para la ejecución de este, *sin completarlo ni modificarlo, ni siquiera en sus elementos no esenciales*. (21)

35. La jurisprudencia antes citada versa sobre el poder delegado y el poder de ejecución de la Comisión. (22) En el presente asunto, fue el Consejo quien adoptó la Directiva del IVA sobre la base del artículo 93 CE (actualmente artículo 113 TFUE). También adoptó el artículo 9 bis, contenido en el Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, el cual se basa en el artículo 397 de dicha Directiva. A este respecto, en el marco del ejercicio del poder de ejecución en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2, ¿ha de establecerse una distinción en función de si la institución que adopta el acto de ejecución es la Comisión o el Consejo?

36. No lo creo.

37. En primer lugar, del tenor del artículo 291 TFUE, apartado 2, se desprende que el propio

Consejo dispone de un poder de ejecución, a diferencia del poder delegado contemplado en el artículo 290 TFUE, reservado a la Comisión. Ciertamente, como señaló el Tribunal de Justicia, la facultad de adoptar actos de ejecución solo se reserva excepcionalmente al Consejo en «casos específicos debidamente justificados» y en los supuestos concretos previstos explícitamente por dicha disposición, que se refieren solo a la PESC. (23) Así pues, el Consejo debe motivar la decisión por la que se reserva el ejercicio de competencias de ejecución de manera circunstanciada. (24) En el presente asunto, el artículo 397 de la Directiva del IVA dispone que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de dicha Directiva. (25) La adopción del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 por el Consejo, y en particular de su artículo 9 *bis*, se basa, pues, en un fundamento jurídico propio del IVA, con vistas a aplicar la Directiva del IVA. La adopción de este Reglamento de Ejecución constituye, pues, a mi juicio, un caso específico debidamente justificado, de conformidad con el artículo 291 TFUE, apartado 2. (26)

38. En segundo lugar, el hecho de que el Consejo ejerza un poder de ejecución respecto a un acto que ha adoptado él mismo no me parece que pueda poner en entredicho esta interpretación. Es cierto que el Consejo habría podido modificar el artículo 28 de la Directiva del IVA en cuanto tal para aclarar su contenido. Así, en sus observaciones escritas, Fenix señaló que, el 1 de diciembre de 2016, la Comisión presentó una propuesta de directiva (27) con el fin de modificar el tenor de este artículo 28, si bien dicha propuesta no fue incluida finalmente en la Directiva (UE) 2017/2455. (28) Sin embargo, el Consejo está facultado asimismo para adoptar un acto de ejecución en las condiciones contempladas en el artículo 291 TFUE, apartado 2. A este respecto, ha de señalarse que la modificación de la Directiva del IVA sobre la base del artículo 113 TFUE exige, en particular, que el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social sean consultados, lo cual no se prevé para la adopción de un reglamento de ejecución al amparo del artículo 397 de la Directiva del IVA. El procedimiento de modificación de esta Directiva es, pues, más complejo y además requiere más tiempo que la adopción de un acto de ejecución de la misma, aunque en el presente asunto puedan cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 291 TFUE, apartado 2.

39. En tercer lugar, con carácter más general, si bien cabe sostener que el Consejo, al adoptar un acto de ejecución de uno de sus propios actos legislativos, debe disponer de un poder más amplio del que corresponde a la Comisión cuando adopta medidas de aplicación de un acto legislativo de otra institución de la Unión (tesis que no comparto), no veo ninguna razón por la que el Consejo deba recibir un trato diferente al de la Comisión en lo que respecta al poder de ejecución previsto en el artículo 291 TFUE, apartado 2. En efecto, el Consejo puede tener que precisar el contenido de un acto legislativo. Tal puede ser el caso en el ámbito de la fiscalidad, en particular en presencia de nuevas tecnologías (en el presente asunto, el comercio electrónico, que puede dar lugar a largas cadenas de operaciones para la prestación de servicios) que procede tener en cuenta a la hora de ejecutar actos legislativos existentes. En esta situación, el reglamento de ejecución, de conformidad con el artículo 288 TFUE, tiene alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y es directamente aplicable en todos los Estados miembros, aun cuando el acto legislativo sea una directiva, como en el presente asunto.

40. Ha de añadirse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la adopción de las *normas esenciales* de una materia está reservada a la competencia del legislador de la Unión, y esas normas deben adoptarse en la normativa de base, y que de ello se deriva que las disposiciones que establecen los elementos esenciales de una normativa de base, cuya adopción hace necesarias *decisiones políticas* comprendidas en las responsabilidades propias del legislador de la Unión, no pueden ser objeto de delegación ni figurar en actos de ejecución. (29)

41. En conclusión, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 9 *bis*

, en relación con el artículo 291 TFUE, apartado 2, y el artículo 397 de la Directiva del IVA, es válido si, por un lado, cumple los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de esta Directiva y, por otro, es necesario o útil para la ejecución de dicho artículo 28 sin que lo complete ni modifique, ni siquiera en sus elementos no esenciales.

2. La distinción entre «precisar» y «completar o modificar» un acto legislativo

42. La diferencia entre el poder delegado y el poder de ejecución radica en el propio tenor de los artículos 290 TFUE y 291 TFUE e implica que, respecto al poder delegado, la institución de que se trate puede *completar o modificar* determinados elementos no esenciales del acto legislativo y que, respecto al poder de ejecución, la institución está llamada a *precisar* el contenido normativo de un acto legislativo. Sin embargo, la distinción entre «completar o modificar» y «precisar» un acto legislativo no resulta evidente. (30)

43. Como ha señalado el Abogado General Cruz Villalón, la diferencia de principio entre la potestad ejercida en una delegación legislativa y la conferida en el caso de ejecución radica en el hecho de que el legislador delega en la institución de que se trata la posibilidad de resolver sobre extremos que, en principio, habría debido resolver por sí mismo, en tanto que la ejecución opera respecto de disposiciones normativas cuyo contenido ha sido definido por el legislador en sus extremos sustantivos. Según el Abogado General, en razón de esta diferencia, el artículo 291 TFUE, apartado 2, se refiere sin más al ejercicio de la potestad ejecutiva, cuyo concepto excluye cuanto no sea necesario para la aplicación concreta de una norma ya definida y acabada, mientras que el artículo 290 TFUE prevé la delimitación de los objetivos que debe perseguir la delegación, así como su contenido y alcance, haciendo evidente que se espera de la Comisión algo más que la pura ejecución de una disposición en la que ya se hayan resuelto todos esos extremos, lo cual comporta un margen de «creatividad» normativa imposible en el caso de la pura ejecución. (31)

44. En el marco de esta distinción, me parece útil establecer una comparación entre el concepto de «ley interpretativa», que se aproxima a un acto de ejecución. En tal sentido, la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia), en particular, ha declarado que una ley solo puede considerarse interpretativa si se limita a reconocer, sin innovar en nada, un derecho preexistente que, por una definición imperfecta, puede ser objeto de controversias. (32) Este concepto se contempla en otros ordenamientos jurídicos, entre otros en el ordenamiento jurídico helénico. Así, una ley interpretativa (y un acto de ejecución) aclara el sentido de una ley anterior, sin añadir disposiciones nuevas. Al mismo tiempo, la aplicación o la ejecución constituyen una actividad normativa, es decir, una actividad consistente en la adopción de actos jurídicamente obligatorios, por lo que es muy difícil concebir un acto de ejecución que no añada nada al marco normativo definido por el acto legislativo y, por consiguiente, no complete de una cierta manera este último. (33) Por tanto, no puede entenderse que un acto de ejecución carezca por definición de toda fuerza normativa. En tal sentido, el Tribunal de Justicia ha formulado una interpretación amplia del concepto de «ejecución». (34)

45. A mi juicio, la institución de que se trata puede ejercer su poder de ejecución cuando el acto legislativo puede ser objeto de varias interpretaciones, con la consecuencia de que los Estados miembros podrían aplicarlo de forma divergente. En este contexto, el acto de ejecución adoptará una de tales interpretaciones con el fin de uniformizar la aplicación del acto legislativo. Dicho de otro modo, la interpretación elegida ya está englobada en dicho acto legislativo, tal vez entre otras posibles interpretaciones del mismo. Por consiguiente, la institución que dispone del poder de ejecución no innova, sino que se decanta por una interpretación que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sea necesaria o útil para garantizar la ejecución del acto legislativo en condiciones uniformes en todos los Estados miembros. El acto de ejecución, pues,

no hace más que *aclarar y concretar* el acto legislativo, sin completar este último añadiendo elementos (no esenciales) ni modificarlo. (35)

B. Sobre la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA mediante el artículo 9 *bis*

46. Procede señalar, por una parte, que Fenix alegó ante el órgano jurisdiccional remitente que no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 9 *bis* y, en la vista, que tampoco quedaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA debido a que no actuaba en nombre propio, sino por cuenta ajena, al limitarse a facilitar las prestaciones de servicios entre los creadores y los seguidores. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente señaló que la Administración Tributaria adoptó las liquidaciones controvertidas basándose únicamente en el artículo 9 *bis*, sin verificar la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA en sí.

47. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. (36)

48. En este caso, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende de forma manifiesta que la situación del presente asunto corresponda a uno de esos supuestos. En efecto, el litigio principal tiene su origen en la decisión de la Administración Tributaria según la cual debía considerarse que Fenix actuaba en nombre propio con arreglo al artículo 9 *bis*. De la resolución de remisión resulta que, en este litigio, Fenix sostuvo que dicho artículo es nulo. Dado que el artículo 9 *bis* fue adoptado como acto de ejecución del artículo 28 de la Directiva del IVA, el examen de la validez de este artículo supone analizar la relación entre estos dos artículos, lo cual constituye el objeto de la cuestión prejudicial, que, por tanto, resulta admisible. Cabe añadir que, habida cuenta del tenor de la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa de que, en este caso, Fenix actúa en nombre propio pero por cuenta de los creadores.

49. Por tanto, ha de analizarse el sentido del artículo 28 de la Directiva del IVA y a continuación el alcance del artículo 9 *bis* con el fin de comprobar si este último sí constituye un acto de ejecución, en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2, de dicho artículo 28.

1. El artículo 28 de la Directiva del IVA

50. El artículo 28 de la Directiva del IVA dispone que 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. (37)

51. Este artículo, que tiene un alcance autónomo propio del Derecho de la Unión, establece una *presunción* («se considerará»). Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho artículo crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente. (38) De ello resulta que, al tratarse de la relación jurídica entre el comitente y el comisionista, su papel respectivo de prestador de servicios y de

pagador se invierte ficticiamente a efectos del IVA. (39) Este mismo razonamiento se impone por lo que respecta a la adquisición de bienes en virtud de un contrato de comisión de compra, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, que está incluido también en el título IV de dicha Directiva. (40)

52. De ello se deduce que deben cumplirse dos requisitos para que el artículo 28 de la Directiva del IVA sea aplicable, a saber, por una parte, que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios, y, por otra parte, que exista una identidad entre los servicios prestados al comisionista y los servicios cedidos al comitente. (41) Este segundo requisito implica que, en su caso, se produzca una transmisión del correspondiente derecho de propiedad. (42)

53. El Tribunal de Justicia ha añadido que el artículo 28 de la Directiva del IVA está comprendido en el título IV de esta Directiva, que lleva por rúbrica «Hecho imponible», y que está redactado en términos generales, sin incluir restricciones sobre su ámbito de aplicación o su alcance. (43) Así, las prestaciones de servicios realizadas consecutivamente están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, y de ello resulta que, si la prestación de servicios en la que un comisionista intermedia está sujeta al IVA, la relación jurídica entre este y el comitente también estará sujeta al IVA. (44)

54. Este artículo 28 versa sobre un intermediario que la doctrina califica de «opaco», (45) en cuanto que el sujeto pasivo actúa en nombre propio pero por cuenta ajena, (46) a diferencia del intermediario denominado «transparente», que actúa en nombre de otra persona y por cuenta ajena, contemplado en particular en el artículo 46 de la Directiva del IVA, relativo a las prestaciones de servicios de intermediarios. (47) En este sentido, como ha señalado el Tribunal de Justicia, la propia Directiva del IVA establece reglas particulares para las prestaciones de servicios realizadas por un comisionista —que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena— que difieren de las que regulan las prestaciones de servicios realizadas por un mandatario —que actúa en nombre y por cuenta ajenos—. (48) El presente asunto versa sobre estas normas particulares aplicables a los intermediarios opacos.

2. El artículo 9 bis

55. La interpretación y el alcance del artículo 9 *bis* han suscitado el interés de la doctrina. (49) En el contexto del presente asunto, como se ha señalado en el punto 41 de las presentes conclusiones, ha de verificarse si el artículo 9 *bis*, por un lado, respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de la Directiva del IVA y, por otro, es necesario o útil para la ejecución de este último artículo sin que lo complete o modifique, ni siquiera en sus elementos no esenciales.

a) Sobre el cumplimiento por el artículo 9 bis de los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de la Directiva del IVA

56. El artículo 28 de la Directiva del IVA persigue determinar las condiciones en que se considera que un comisionista es el prestador de servicios en el marco del sistema común del IVA. Esta disposición data, en realidad, de 1977, (50) es decir, un período en el que el comercio electrónico no existía todavía.

57. Como se desprende del considerando 4 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el objetivo de este último es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva del IVA, en particular por lo que respecta a la prestación de servicios. El considerando 5 de dicho Reglamento de Ejecución añade que estas disposiciones de aplicación incluyen normas específicas que responden a cuestiones

concretas planteadas en materia de aplicación, y tienen por objeto dar, en toda la Unión, un trato uniforme a esos casos particulares únicamente. Por lo demás, el considerando 4 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013 dispone que es necesario precisar quién es el prestador a efectos del IVA cuando la prestación de servicios efectuada por vía electrónica o los servicios electrónicos prestados a través de internet se efectúan a través de redes de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal.

58. A este respecto, el artículo 9 *bis*, que figura entre las diversas disposiciones del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, establece, «a efectos de la aplicación del artículo 28 de la Directiva [del IVA]», cómo deberá interpretarse este último cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones.

59. Pues bien, por un lado, el artículo 28 de la Directiva del IVA está *redactado en términos genéricos*, sin contener restricciones en cuanto a su ámbito de aplicación o a su alcance. (51) Por consiguiente, no está excluida del ámbito de aplicación material de este artículo ninguna categoría de servicios. Por otro lado, el artículo 9 *bis* versa sobre la cuestión específica de cuándo un intermediario adeuda el IVA cuando se prestan servicios por vía electrónica a través, en particular, de una plataforma en línea. Me parece claro que esta cuestión queda comprendida en el marco del artículo 28 de la Directiva del IVA. Por tanto, considero que el artículo 9 *bis* respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por dicho artículo 28.

b) *Sobre la necesidad o la utilidad del artículo 9 bis para la ejecución del artículo 28 de la Directiva del IVA*

60. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, habida cuenta de la facultad de apreciación de que dispone el legislador de la Unión cuando decide atribuir un poder delegado o un poder de ejecución, el control jurisdiccional se limita a los errores manifiestos de apreciación en cuanto a si el legislador pudo considerar razonablemente, por una parte, que, para que pueda aplicarse el marco jurídico que ha establecido en el artículo 28 de la Directiva del IVA, solo se requiere que dicho régimen se especifique, sin que deba modificarse o completarse en elementos no esenciales y, por otra parte, que las disposiciones de dicho artículo exigen condiciones uniformes de ejecución. (52)

61. Antes de la adopción del artículo 9 *bis*, la situación de los comisionistas respecto al IVA suscitó debates en el seno del Comité del IVA, que condujeron a la adopción de directrices en el marco de su 93.^a reunión, el 1 de julio de 2011. (53) Dicho Comité consideró en particular, «casi por unanimidad», que para determinar el lugar de la prestación de servicios electrónicos recibidos por un consumidor final, en línea o mediante otras redes de telecomunicaciones de un prestador de servicios electrónicos a través de un intermediario o de un tercero que interviene en la operación es necesario determinar quién es el prestador del servicio electrónico. Asimismo, el Comité consideró, «casi por unanimidad», que cuando se presta un servicio electrónico al consumidor final se considera que el intermediario o el tercero que interviene en la operación ha actuado en nombre propio a menos que, en la relación con el consumidor final, el propio prestador del servicio electrónico aparezca mencionado expresamente como tal.

62. Tras la adopción del artículo 9 *bis*, la Comisión elaboró Notas explicativas relativas, en particular, a dicha disposición. (54) Según la indicación expresa contenida en dichas Notas, estas no son jurídicamente vinculantes. Por consiguiente, no pueden utilizarse como tales para apreciar la validez del artículo 9 *bis*, tanto más cuanto que han sido elaboradas por la Comisión y no por el Consejo. No obstante, estas Notas constituyen un documento que, a mi juicio, puede tenerse en cuenta para aclarar cuáles eran los objetivos del Consejo al adoptar este artículo. Así, estas mismas Notas señalan que «cuando se presten servicios de telecomunicaciones y electrónicos a

un consumidor final (B2C), es el proveedor de los servicios quien debe pagar el IVA a las autoridades tributarias. Por lo tanto, es esencial identificar con seguridad quién presta los servicios, en particular cuando no se presten directamente al cliente final sino a través de intermediarios». (55) La Comisión añadió que «normalmente, las cadenas de suministro son largas y pueden atravesar fronteras. De ser así, puede resultar complicado saber cuándo se prestan finalmente los servicios a un consumidor final y quién es responsable del pago del IVA por dicha prestación. Para aportar seguridad jurídica a todas las partes implicadas y garantizar el cobro del impuesto, era necesario definir qué eslabón de la cadena debía considerarse como el proveedor del servicio al consumidor final». (56)

63. De estos elementos se desprende que el artículo 9 *bis* reviste un *carácter técnico*, a saber, aclarar la situación de los comisionistas que operan en el sector del comercio electrónico, estableciendo criterios para identificar al prestador de servicios con el fin de determinar quién es el deudor del IVA y el lugar de las operaciones imponibles. (57) Como ha indicado la Comisión en las Notas explicativas, esta aclaración persigue un doble objetivo, a saber, garantizar la seguridad jurídica de los diferentes intervinientes en la cadena de transacciones, así como un cobro correcto del IVA correspondiente a las diferentes prestaciones de servicios. A falta de tal aclaración, puede suscitarse el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, contemplado en el considerando 62 de la Directiva del IVA, o, al contrario, el de la no imposición en una cadena que implique en particular una plataforma en línea. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la aplicación correcta de la Directiva del IVA permite evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal. (58) Además, a falta de una disposición que establezca una aplicación uniforme del actual sistema del IVA en la materia, cada uno de los prestadores de servicios podría ser deudor individual de este impuesto, lo cual supondría localizar a cada uno de ellos en los distintos Estados de que se trata, haciendo casi imposible la recaudación del mismo. A este respecto, ha de añadirse que el IVA es un recurso propio de la Unión.

64. En estas circunstancias, en mi opinión, el Consejo pudo razonablemente considerar que estaba facultado para precisar el contenido normativo del artículo 28 de la Directiva del IVA en lo tocante a los servicios prestados por vía electrónica, de conformidad con el artículo 291 TFUE, apartado 2, y que la atribución de un poder de ejecución a esta institución puede considerarse razonable a efectos de garantizar condiciones uniformes de ejecución de dicho artículo 28 en lo tocante a estos servicios. En tal sentido, el artículo 9 *bis* resulta necesario o útil para la aplicación de dicho artículo 28.

c) *Sobre la cuestión de si el artículo 9 bis precisa el artículo 28 de la Directiva del IVA sin completarlo ni modificarlo*

65. Llegados a este punto, procede examinar de forma detallada el tenor del artículo 9 *bis* para determinar si este precisa efectivamente el artículo 28 de la Directiva del IVA sin completarlo ni modificarlo. Dicho artículo 9 *bis* comprende tres apartados, el primero de ellos compuesto por tres párrafos, sobre los cuales versan las consideraciones del órgano jurisdiccional remitente y las observaciones de Fenix en apoyo de la nulidad de dicho artículo.

66. El artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero (en lo sucesivo, «párrafo primero»), establece que, a efectos de la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

67. El artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo (en lo sucesivo, «párrafo segundo»), dispone

que, para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse dos condiciones, a saber, por un lado, la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios y que, por otro, el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

68. A tenor del artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero (en lo sucesivo, «párrafo tercero»), a efectos de este apartado 1, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

69. En lo que se refiere al párrafo primero, ha de señalarse que el artículo 28 de la Directiva del IVA hace referencia a la situación de un sujeto pasivo «que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena», sin definir *cuándo* se considera que un sujeto pasivo actúa como tal. A tenor del párrafo primero, respecto a los servicios prestados por vía electrónica, en particular mediante una plataforma en línea, se *presumirá* que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios. Si se aplica esta presunción, del artículo 28 de la Directiva del IVA se desprende que se considerará que es este sujeto pasivo quien recibe y presta personalmente los servicios en cuestión, con la consecuencia de que adeudará el IVA en condición de comisionista.

70. Como señala acertadamente Fenix, la presunción formulada en el párrafo primero, dirigida a precisar *cuándo* un intermediario actúa en nombre propio pero por cuenta ajena, no se contempla en el artículo 28 de la Directiva del IVA. Esta sociedad deduce de ello que se trata de un complemento o de una modificación de dicho artículo que va más allá de la simple ejecución. A su juicio, los términos «actúe en nombre propio» recogidos en dicho artículo no requieren ningún acto de ejecución y han sido examinados, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la vista de la relación contractual entre las partes. Pues bien, en su opinión, la presunción establecida en el párrafo primero se aplica con independencia de la realidad contractual y mercantil, en menoscabo de esta jurisprudencia. Además, dicha presunción prevé que se considerará que los comisionistas realizan y reciben una prestación, aun cuando el mandato sea manifiesto y la identidad del comitente sea conocida, lo cual modifica el planteamiento de sujeción al impuesto de los comisionistas en virtud del artículo 2, apartado 8, de la Directiva del IVA.

71. No comparto esta interpretación.

72. En efecto, en primer lugar, Fenix sostiene que el legislador de la Unión no ha pretendido regular, en el artículo 28 de la Directiva del IVA, la cuestión de *cuándo* un intermediario, al tomar parte en una prestación de servicios, actúa en nombre propio. Sin embargo, el concepto de «sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena», que constituye un concepto autónomo de Derecho de la Unión, está contemplado en dicho artículo. En tal contexto, el párrafo primero viene a precisar (y no a completar) el sentido de este concepto, estableciendo una presunción. Así, dicho párrafo viene a aclarar y concretar el artículo 28 de la Directiva del IVA, que está redactado en términos genéricos, en cuanto a la situación específica de los servicios prestados por vía electrónica, con el fin de garantizar la ejecución de dicho artículo en condiciones uniformes en todos los Estados miembros.

73. En segundo lugar, como se desprende de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Consejo puede aprobar todas las normas de desarrollo necesarias o útiles para la ejecución del artículo 28 de la Directiva del IVA, siempre que no sean contrarias a este. (59) Pues

bien, la presunción establecida en el párrafo primero no es contraria al tenor de dicho artículo. En otras palabras, la interpretación formulada por el Consejo en el párrafo primero ya está englobada en el acto legislativo, entre, quizá, otras interpretaciones posibles del mismo. (60)

74. En tercer lugar, la presunción establecida en el párrafo primero es *iuris tantum*. De conformidad con este párrafo, dicha presunción quedará desvirtuada cuando el prestador sea reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo que toma parte en la prestación, y ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes. Por consiguiente, el citado párrafo tiene en cuenta la realidad contractual y mercantil de las relaciones entre los intervinientes en la cadena de transacciones. Así, estos pueden acordar que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación no sea considerado como el prestador de los servicios y, en tal caso, no será deudor del IVA.

75. En cuarto lugar, como subraya la Comisión en sus observaciones escritas, incluso antes de la adopción del artículo 9 *bis*, el artículo 28 de la Directiva del IVA tenía como objetivo trasladar la imputación en materia del IVA en lo que atañe a las prestaciones de servicios en las que participa un intermediario que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena. En efecto, este artículo, mediante la ficción jurídica a que hace referencia el apartado 35 de la sentencia Henfling y otros, ya establece que se considerará que este intermediario ha prestado personalmente los servicios en cuestión y, en virtud de ello, es el deudor del IVA. A tenor del párrafo primero, el prestador de los servicios y el comisionista pueden decidir libremente que dicho prestador sea reconocido como tal, de conformidad con sus acuerdos contractuales. No se da, pues, una modificación del enfoque de sujeción al impuesto de los comisionistas en virtud del artículo 28 de la Directiva del IVA. Habida cuenta de cuanto precede, considero que el párrafo primero *precisa* el artículo 28 de la Directiva del IVA, sin modificarlo ni completarlo.

76. En lo que respecta al párrafo segundo, Fenix alega que esta disposición establece criterios estrictos y limitados para desvirtuar la presunción establecida en el párrafo primero, que no figuran en el artículo 28 de la Directiva del IVA, con dos criterios suplementarios obligatorios y acumulativos. A este respecto, ha de señalarse que dicho párrafo guarda una relación directa con el párrafo primero y es coherente con el mismo en la medida en que indica, de forma más detallada, las condiciones en las que, respecto a servicios prestados por vía electrónica, el prestador de servicios ha sido reconocido expresamente como tal por el comisionista. Estas condiciones se refieren a las indicaciones que deben figurar en la factura, documento que, en principio, será emitido por una empresa registrada a efectos del IVA que realiza prestaciones de servicios. Se trata, pues, de una cuestión de prueba relativa a la destrucción de la presunción según la cual el intermediario que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de servicios, cuya apreciación corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales. En la medida en que, en mi opinión, el párrafo primero es válido por cuanto queda comprendido en el poder de ejecución del Consejo, el segundo párrafo, que se inscribe en ese mismo marco, resulta igualmente válido.

77. En lo tocante al párrafo tercero, dispone que el sujeto pasivo que autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios. De este párrafo se desprende que, cuando concurren estas modalidades, tal presunción no podrá desvirtuarse y, por tanto, devendrá en *iuris et de iure*.

78. Fenix sostiene que esas modalidades no están previstas en el artículo 28 de la Directiva del IVA. En su opinión, del párrafo tercero se desprende que resulta extremadamente difícil descartar la aplicación de este artículo respecto a una plataforma en línea en beneficio de la situación en la que prime la realidad contractual, comercial y económica. Al igual que el órgano

jurisdiccional remitente, Fenix hace referencia, por un lado, al documento de trabajo n.º 885, (61) que, en su opinión, indica que el efecto buscado por el artículo 9 *bis* es el de que se aplique lo más ampliamente posible y, por otro lado, al estudio (62) en que se apoyó la propuesta de directiva presentada por la Comisión el 1 de diciembre de 2016, (63) de la que se desprende que dicho artículo está destinado no a aplicar el artículo 28 de la Directiva del IVA, sino a trasladar la imputación del IVA al intermediario. A su juicio, se trata, pues, de una modificación del marco de dicho artículo 28, que excede el poder de ejecución atribuido al Consejo.

79. Además, Fenix considera que las Notas explicativas recogen una interpretación del artículo 9 *bis* que hace imposible refutar la presunción respecto a una plataforma en línea. En cuanto a la fijación de los términos y las condiciones generales de la prestación, en el sentido del párrafo tercero, alega que estas Notas señalan que se trata, por ejemplo, de las condiciones generales que fijan los mercados y plataformas similares que exigen que los usuarios acepten las condiciones generales para usar dicho sitio web o plataforma. Sin embargo, según Fenix, los términos y condiciones de uso de una plataforma en línea no son los términos y las condiciones generales de la prestación, en el sentido del párrafo tercero. De ser tal el caso, todas las plataformas en línea quedarían comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, con independencia de las condiciones contractuales relativas al mandato y a la realidad económica y mercantil, a menos que no tengan términos y condiciones de utilización de su sitio web, lo cual sería comercialmente imprudente. Fenix añade que, en cuanto respecta a la autorización del cargo al cliente o a la prestación de los servicios, las Notas explicativas precisan que se hace referencia a las situaciones en las que el sujeto pasivo puede «influir», en particular, en las condiciones previas a la prestación. A su juicio, esta interpretación amplia modifica aún más la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA.

80. El párrafo tercero es el núcleo del presente asunto, tal como señalaron las partes intervinientes en la vista, y la validez de la presunción *iuris et de iure* establecida en dicho párrafo es puesta en cuestión por algunos autores a la vista del artículo 28 de la Directiva del IVA. (64) Me parece que las alegaciones formuladas por Fenix en apoyo de la nulidad del párrafo tercero pueden agruparse en cuatro categorías.

81. La primera categoría de alegaciones versa sobre el objetivo del párrafo tercero, que consiste, a su juicio, en trasladar la imputación del IVA al intermediario, a diferencia del artículo 28 de la Directiva del IVA. Sin embargo, como se ha subrayado en el punto 75 de las presentes conclusiones, el objetivo del artículo 28 de la Directiva del IVA y, antes de este, del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, era ya el de trasladar la imputación del IVA al comisionista. El artículo 9 *bis* y su párrafo tercero apuntan en la misma dirección, al *precisar* las modalidades de este traslado en cuanto atañe a la prestación de servicios por vía electrónica.

82. La segunda categoría de alegaciones se refiere al análisis del artículo 9 *bis* realizado por la Comisión en las Notas explicativas. Sin embargo, como he subrayado en el punto 62 de las presentes conclusiones, estas Notas no son jurídicamente vinculantes y, por tanto, no permiten apreciar la validez del artículo 9 *bis*. Por consiguiente, habrá que comprobar si el Consejo se ha excedido en el ejercicio de su poder de ejecución únicamente sobre la base del tenor de dicho artículo. El cualquier caso, la alegación de Fenix de que sería «comercialmente imprudente» para las plataformas en línea no fijar los términos y condiciones de utilización de su sitio web está desprovista de relevancia en el presente asunto. En efecto, se trata de una elección de las plataformas interesadas, que quizás sea comercialmente indispensable, pero que comporta consecuencias fiscales, aun cuando no sean deseadas por dichas plataformas.

83. La tercera categoría de alegaciones tiene por objeto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un

criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. (65) Así, en el apartado 42 de la sentencia Henfling y otros, el Tribunal de Justicia señaló que, en cuanto a la actividad de los «buralistes» de que se trata en dicho asunto, si bien la condición relativa al hecho de que el contribuyente debe actuar en su propio nombre pero por cuenta ajena, que figura en el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva, debe interpretarse sobre la base de las relaciones contractuales en cuestión, el buen funcionamiento del sistema común del IVA establecido por esta Directiva requiere que el órgano jurisdiccional remitente lleve a cabo una verificación concreta que permita determinar si, a la vista del conjunto de los datos del caso de autos, los citados «buralistes» actuaban o no en su propio nombre al recoger las apuestas. El Tribunal de Justicia indicó a continuación, en el apartado 43 de esta sentencia, los elementos que debían tenerse en cuenta para determinar si los «buralistes» actuaban o no en nombre propio.

84. Sin embargo, ha de subrayarse que la situación controvertida en el asunto principal presenta diferencias notables en relación con el asunto que dio lugar a la sentencia Henfling y otros. En efecto, en el marco de la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, el artículo 9 *bis* ha introducido precisiones, que no existían en la fecha de dicha sentencia, relativas a la situación de los comisionistas, al indicar en qué medida se presume que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación de servicios electrónicos actúa en nombre propio pero por cuenta ajena. (66)

85. Además, con arreglo al párrafo primero, se presume que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación de servicios actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios. A este respecto, el párrafo tercero contempla tres condiciones en las que la presunción resulta irrefutable, a saber, cuando el sujeto pasivo autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o bien fije los términos y las condiciones generales de la prestación. Siempre que se cumpla una de estas condiciones, dicho sujeto pasivo no podrá designar expresamente a una persona distinta como prestadora de los servicios. Si bien el artículo 28 de la Directiva del IVA no determina las condiciones en las que ha de considerarse que un sujeto pasivo «toma parte» en la prestación de servicios, resulta que, en las tres situaciones mencionadas en el párrafo tercero, el intermediario *toma parte* (67) efectivamente en la prestación, con la consecuencia de que se presume de forma irrefutable que actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de servicios. (68)

86. En particular, cuando una plataforma en línea «fij[a] los términos y las condiciones generales de la prestación» de los servicios, decide unilateralmente tales términos y condiciones, que se imponen al consumidor final antes de que se efectúe la prestación de servicios. (69) En tal situación, me parece evidente que, de resultas de su decisión, esta plataforma toma parte en la prestación de servicios, y debe ser considerada como el prestador de los servicios, con las consecuencias en materia del IVA que se deriven de ello. La diferencia es clara con el supuesto contemplado en el artículo 9 *bis*, apartado 3, según el cual dicho artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se *encarguen solamente* del procesamiento de los pagos relativos a los servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet y que *no participen en la prestación de esos servicios*. En efecto, en tal supuesto, el sujeto pasivo no toma parte en la prestación de los servicios. Dicho de otro modo, en mi opinión, el párrafo tercero tiene en cuenta la realidad económica y mercantil más que las meras relaciones contractuales. (70) Por consiguiente, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 28 de la Directiva del IVA, así como la que se refiere al artículo 14, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, que se basa igualmente en la realidad económica, (71) el Consejo no se ha extralimitado en el ejercicio de su poder de ejecución al adoptar el párrafo tercero.

87. En este mismo sentido, el Comité del IVA, en sus directrices, (72) convino «por unanimidad» que el prestador que interviene en la cadena no puede tener el derecho de decidir, contrariamente a los hechos y a las disposiciones jurídicas aplicables, que no toma parte en la entrega y que, por

tanto, no queda comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 9 *bis*. Aquí, sobre la base de los hechos relativos a la situación real del intermediario en la cadena de transacciones, se establece en el párrafo tercero una presunción *iuris et de iure*, con vistas a tener en cuenta la realidad económica. Así, cuando un sujeto pasivo toma parte en la prestación de servicios, las condiciones contractuales que estipulen que aquel no será el prestador de los servicios no podrán aplicarse.

88. La cuarta categoría de alegaciones, ya mencionada por Fenix en relación con el párrafo primero, hace referencia al hecho de que, debido a la presunción establecida en el párrafo tercero, se considera que el intermediario actúa en nombre propio pero por cuenta ajena, aun cuando el mandato sea manifiesto y se conozca la identidad del comitente. Fenix sostiene que, en tal situación, el intermediario no debe ser tratado como si efectuase o recibiera una prestación de servicios.

89. A este respecto, ha de señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que se precisa, en el artículo 28 de la Directiva del IVA, que el sujeto pasivo debe actuar «por cuenta ajena», entre el comisionista y el comitente tiene que existir un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato en cuestión en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios de que se trate. (73) Como ha subrayado la Comisión, las cadenas de aprovisionamiento son a menudo largas y pueden traspasar las fronteras. (74) En estas circunstancias, ha de considerarse que, en el marco de una cadena de transacciones relativa a prestaciones de servicios en el ámbito del comercio electrónico, el comisionista es, en principio, un intermediario opaco. El mero hecho de que, en una situación específica concreta, el mandato sea manifiesto y se conozca la identidad del comitente, como sostiene Fenix respecto al asunto principal, no me parece bastante para afirmar que el párrafo tercero, en cuanto tal, sea nulo.

d) **Consideraciones complementarias**

90. Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 9 *bis* va mucho más lejos que la propuesta de reglamento presentada por la Comisión, (75) la cual establecía, en lo tocante al artículo 9 *bis*, que cuando los servicios de radiodifusión y televisión o electrónicos de un prestador de servicios se presten a través de la red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones propiedad de un intermediario o de un tercero que intervenga en la prestación, se supondrá, en aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, que el intermediario o el tercero actúan en su propio nombre pero por cuenta del prestador de servicios, «salvo que, en relación con el consumidor final, el prestador del servicio sea reconocido expresamente como tal». En su opinión, de esta propuesta se desprende que la presunción debe aplicarse «salvo que se disponga de otro modo», a diferencia del artículo 9 *bis* tal como fue adoptado.

91. Dicho órgano jurisdiccional parte del postulado de que tal propuesta constituye un acto de ejecución del artículo 28 de la Directiva del IVA, en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2. Sin embargo, por un lado, he de señalar que dicha propuesta establece, al igual que el propio artículo 9 *bis*, la *presunción* de que, en relación con los servicios de que se trate, el intermediario actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de servicios. Por consiguiente, el artículo 9 *bis* se coherente con la propuesta de reglamento presentada por la Comisión. Por un lado, según dicha propuesta, esta presunción queda refutada cuando el prestador de servicios es reconocido expresamente como tal. Pues bien, el artículo 9 *bis* se basa en la misma lógica, al detallar las condiciones en las que esa presunción puede desvirtuarse. Así, mi juicio, no existe una diferencia fundamental de planteamiento entre el texto de la propuesta de reglamento y el artículo 9 *bis* tal como ha sido adoptado.

92. El órgano jurisdiccional remitente hace igualmente referencia a la propuesta de directiva presentada por la Comisión el 1 de diciembre de 2016, (76) dirigida a modificar el tenor del artículo 28 de la Directiva del IVA, la cual, a su juicio, respalda la alegación de que la validez del artículo 9 *bis* resulta discutible. A este respecto, es importante señalar que la Comisión propuso modificar dicho artículo 28 del modo siguiente: «Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, *incluidos los casos en que se utilice una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal para tal fin*, se considerará que ha recibido y prestado personalmente los servicios de que se trate». (77) Como ha subrayado el Consejo en sus observaciones escritas, se consideró que esta propuesta era superflua en la medida en que dicho artículo 28 es una disposición general que se aplica a todos los tipos de servicios, incluidos los servicios electrónicos. En cualquier caso, no veo de qué modo cabe sostener que tal propuesta da lugar a la invalidez del artículo 9 *bis*.

93. En conclusión, considero que este artículo presenta un carácter técnico y que su adopción no ha exigido adoptar decisiones políticas comprendidas en las responsabilidades propias del legislador de la Unión. Dicho artículo introduce precisiones en el ámbito del comercio electrónico en cuanto a la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA, sin completarlo ni modificarlo, ni siquiera en sus elementos no esenciales.

94. Con carácter subsidiario, el Gobierno del Reino Unido sostiene que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerase que el artículo 9 *bis*, apartado 1, es nulo, convendría limitar los efectos en el tiempo de la sentencia que se dicte. A tal respecto, deseo formular las observaciones siguientes.

95. Según reiterada jurisprudencia, con arreglo al artículo 264 TFUE, párrafo segundo, aplicable por analogía a las cuestiones prejudiciales relativas a la apreciación de la validez de los actos de la Unión contempladas en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia dispone, cuando así lo justifiquen consideraciones imperiosas de seguridad jurídica, de una facultad de apreciación para indicar, en cada caso concreto, los efectos del acto de que se trate que deban considerarse definitivos. (78) Así pues, el Tribunal de Justicia ha hecho uso de la posibilidad de limitar en el tiempo el efecto de la declaración de invalidez de una normativa de la Unión cuando consideraciones imperiosas de seguridad jurídica que afectaban a todos los intereses, tanto públicos como privados, en juego en los asuntos de que se trataba impedían poner en cuestión la percepción o el pago de cantidades de dinero, efectuados con arreglo a dicha normativa, durante el período anterior a la fecha de la sentencia. (79)

96. En el presente asunto, el Gobierno del Reino Unido alega que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica justifican mantener todos los efectos jurídicos del artículo 9 *bis*, el cual es aplicable en la Unión desde el 1 de enero de 2015, hasta la fecha en que se dicte la sentencia. En efecto, la declaración de nulidad de este artículo podría tener repercusiones económicas graves

debido, en particular, al elevado número de operaciones en línea efectuadas entre las empresas y los consumidores finales, y puesto que el IVA se ha declarado, pagado y recaudado de buena fe sobre la base de dicho artículo, el cual se considera válidamente en vigor. Dicho Gobierno sostiene que el excedente de los impuestos declarados o pagados entre 2015 y 2020 susceptible de ser reembolsado podría alcanzar el importe de 2 700 millones de libras esterlinas (GBP) (aproximadamente 3 215 millones de euros) en el Reino Unido. Además, dicho Gobierno expone que la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia que se dicte estaría justificada por el motivo de nulidad, a saber, el error cometido en relación con la base jurídica del acto impugnado. A su juicio, esta limitación debe aplicarse a todas las personas y a todos los efectos, sin establecer excepciones en favor de Fenix o de cualquier otra persona que haya interpuesto un recurso invocando la nulidad del artículo 9 *bis* hasta la fecha en la que el Tribunal de Justicia dicte sentencia.

97. A la luz de las alegaciones formuladas por el Gobierno del Reino Unido y habida cuenta de las graves repercusiones en el elevado número de relaciones jurídicas que pueden suscitarse, si el Tribunal de Justicia considera que el artículo 9 *bis* es nulo, convendría, a mi juicio, limitar los efectos en el tiempo de la sentencia que se dicte. Por otro lado, corresponde al Tribunal de Justicia, cuando hace uso de la posibilidad de limitar el efecto retroactivo de una declaración de invalidez de un acto de la Unión, determinar si puede establecerse una excepción a dicha limitación del efecto temporal conferido a su sentencia en favor de la parte del asunto que entabló el recurso ante el órgano jurisdiccional nacional contra las medidas nacionales de ejecución del acto de la Unión, o si, por el contrario, una declaración de invalidez que únicamente surta efectos en el futuro constituye un remedio adecuado. (80) En el presente asunto, dado que Fenix invocó la invalidez del artículo 9 *bis* ante el órgano jurisdiccional remitente, considero que, en cuanto atañe a esta sociedad, no procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia que se dicte. (81)

98. Habida cuenta de todo lo expuesto en las presentes conclusiones, considero que el Consejo, al adoptar el artículo 9 *bis*, no se ha extralimitado en el ejercicio del poder de ejecución que le confieren el artículo 291 TFUE, apartado 2, y el artículo 397 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 28 de dicha Directiva, y que, por consiguiente, el artículo 9 *bis* es válido.

V. Conclusión

99. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido] del modo siguiente:

El examen de la cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 9 *bis* del 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, tal como fue introducido por el 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 n.º 282/2011.

1 Lengua original: francés.

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

3 Reglamento de Ejecución 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 las prestaciones de servicios (DO 2013, L 284, p. 1).

4 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5 Véase, en particular, el documento de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) titulado «Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne» («El papel de las plataformas digitales en la recaudación del IVA/IBS [impuesto sobre bienes y servicios] en las ventas en línea», sometido a examen en la quinta reunión del Foro Global de la OCDE sobre el IVA, marzo de 2019, que puede consultarse en la dirección siguiente: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

6 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 9 de diciembre de 2009 — Aplicación del artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [COM(2009) 673 final], p. 4.

7 Propuesta de reglamento del Consejo 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 servicio, de 18 de diciembre de 2012 [COM(2012) 763 final], p. 14.

8 El órgano jurisdiccional remitente menciona a este respecto el Documento de trabajo n.º 885 del Comité del IVA, taxud.c.1(2015)4659331, de 9 de octubre de 2015, p. 4. Este documento puede consultarse en la dirección siguiente: [https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366?67b5?4fee-b0a8?9c3eab0e713d/885 %20-%20VAT%202015 %20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366?67b5?4fee-b0a8?9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf). El Comité del IVA es un comité consultivo creado en virtud del artículo 398 de la Directiva del IVA, cuyas directrices, si bien carecen de efecto vinculante, no dejan de ser una ayuda para la interpretación de esta Directiva (véase sentencia de 15 de abril de 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, apartado 48 y jurisprudencia citada).

9 Dicho estudio, realizado por la sociedad Deloitte, se componía de tres lotes, entre ellos, el lote 3, de noviembre de 2016, titulado «Evaluación de la ejecución de las normas de 2015 sobre el lugar de las prestaciones de servicios y de la miniventanilla única», que puede consultarse, en inglés, en la dirección siguiente: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016?12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

10 Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [COM(2016) 757 final].

11 Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Esta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva del IVA. El artículo 28 de esta última está redactado en los mismos términos que el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva. Esta última disposición figuraba en la versión inicial de la Sexta Directiva y nunca fue modificada.

12 El artículo 86 del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2019, C 384 I, p. 1) establece, en su apartado 2, que el Tribunal de Justicia sigue siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio. A tenor del artículo 126 de dicho Acuerdo, dicho período finalizó el 31 de diciembre 2020. Además, del artículo 86, apartado 3, de dicho Acuerdo se desprende que se considerará que se ha presentado una petición de decisión prejudicial, en el sentido del apartado 2 de dicho artículo, en el momento en que el escrito que inicia el proceso ha sido inscrito en el Registro del Tribunal de Justicia. En el presente asunto, la petición de decisión prejudicial fue inscrita por la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de diciembre 2020, esto es, antes de la finalización del período transitorio.

13 Véase, a este respecto, la sentencia de 18 de marzo de 2014, Comisión/Parlamento y Consejo (C-427/12, EU:C:2014:170), apartado 36. Sobre la distinción entre la competencia delegada y la competencia de ejecución en el marco del Tratado de Lisboa, véase, en particular, Craig, P., «Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation» *European Law Review*, vol. 36, n.º 5, 2011, pp. 671 a 687; Chamon, M., «Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty», *Common Market Law Review*, vol. 53, n.º 6, 2016, pp. 1501 a 1543.

14 Sentencia de 16 de julio de 2015, Comisión/Parlamento y Consejo (C-88/14, EU:C:2015:499), apartado 28 y jurisprudencia citada.

15 Sentencia de 17 de marzo de 2016, Parlamento/Comisión (C-286/14, EU:C:2016:183), apartado 30 y jurisprudencia citada.

16 Sentencia de 20 de diciembre de 2017, España/Consejo (C-521/15, EU:C:2017:982), apartado 42. Como señaló el Abogado General Cruz Villalón en sus conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Parlamento y Consejo (C-427/12, EU:C:2013:871), punto 50, a diferencia de lo que sucede en el supuesto del artículo 290 TFUE, el desencadenante de ese apoderamiento no es la mera voluntad del legislador, sino la concurrencia de una causa objetiva: la necesidad de que los actos jurídicamente vinculantes de la Unión se ejecuten en condiciones uniformes.

17 Sentencia de 18 de marzo de 2014, Comisión/Parlamento y Consejo (C-427/12, EU:C:2014:170), apartado 33.

18 Sentencia de 1 de marzo de 2016, National Iranian Oil Company/Consejo (C-440/14 P, EU:C:2016:128), apartado 36 y jurisprudencia citada.

19 Sentencias de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión (C-65/13, EU:C:2014:2289), apartado 44 y jurisprudencia citada, y de 9 de junio de 2016, Pesce y otros (C-78/16 y C-79/16, EU:C:2016:428), apartado 46.

20 Sentencia de 16 de julio de 2015, Comisión/Parlamento y Consejo (C-88/14,

EU:C:2015:499), apartado 30 y jurisprudencia citada.

21 Véase la sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión (C-65/13, EU:C:2014:2289), apartados 45 y 46.

22 De conformidad con el artículo 291 TFUE, apartado 3, el poder de ejecución de la Comisión está sometido al control de los Estados miembros por medio del procedimiento previsto en el Reglamento (UE) n.º 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DO 2011, L 55, p. 13).

23 Sentencia de 1 de diciembre de 2015, Parlamento y Comisión/Consejo (C-124/13 y C-125/13, EU:C:2015:790), apartado 53 y jurisprudencia citada.

24 Véase, en este sentido, la sentencia de 1 de marzo de 2016, National Iranian Oil Company/Consejo (C-440/14 P, EU:C:2016:128), apartado 49 y jurisprudencia citada.

25 El artículo 397 de la Directiva del IVA está redactado en los mismos términos que el artículo 29 *bis* de la Sexta Directiva, tal como fue introducido en esta última por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE (DO 2004, L 27, p. 44). En sus considerandos 7 y 8, esta última Directiva dispone que, al no existir un mecanismo que permita adoptar medidas vinculantes a los efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, los Estados miembros aplican de manera divergente las normas fijadas por esta última; que, para mejorar el funcionamiento del mercado interior, es esencial garantizar una aplicación uniforme del régimen actual del IVA, y que la instauración de un procedimiento que permita adoptar medidas que garanticen la aplicación apropiada de las normas existentes representaría un notable avance en este sentido. El considerando 61 de la Directiva del IVA se basa en estas mismas consideraciones.

26 El Consejo señaló, en los considerandos 11 y 12 de la Directiva 2004/7, que las repercusiones de las medidas de ejecución en el presupuesto de los Estados miembros justifican que aquel se reserve el derecho de ejercer las competencias de ejecución respecto de la aplicación de la Sexta Directiva. Estos elementos se reproducen en el considerando 63 de la Directiva del IVA.

27 Véase la nota 10 de las presentes conclusiones.

28 Directiva del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 2017, L 348, p. 7).

29 Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2015, Parlamento/Consejo (C-363/14, EU:C:2015:579), apartado 46 y jurisprudencia citada.

30 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Reino Unido/Parlamento y Consejo (C-270/12, EU:C:2013:562), punto 78. Véase asimismo Englisch, J., «“Detailing” EU Legislation through Implementing Acts», *Yearbook of European Law*, 2021, vol. 40, n.º 1, pp. 111 a 145.

31 Conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Parlamento y Consejo (C-427/12, EU:C:2013:871), puntos 62 y 63.

32 Véanse, en particular, las sentencias de la Sala de lo Social de 23 de febrero de 2000, n.º 98-15 598, y de la Sala Tercera de lo Civil, de 27 de febrero de 2002, n.º 00-17902.

33 Véase Ritleng, D., «The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)», *Common Market Law Review*, vol. 52, n.º 1, 2015, pp. 243 a 257, en particular p. 251.

34 Véase Lenaerts, K., y Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford 2021, n.º 18013.

35 En la sentencia de 17 de marzo de 2016, Parlamento/Comisión (C-286/14, EU:C:2016:183), apartado 41, el Tribunal de Justicia declaró que, en el marco del artículo 290 TFUE, apartado 1, la delegación de los poderes para «completar» un acto legislativo tiene por objeto únicamente facultar a la Comisión a precisar el contenido de ese acto y que, cuando esta ejerce tales poderes, su mandato se limita al desarrollo detallado, dentro del respeto del contenido íntegro del acto legislativo adoptado por el legislador, de elementos no esenciales de la normativa de que se trate que no fueron definidos por este. A tal respecto, ha de señalarse, por un lado, que esta jurisprudencia se ha adoptado en el contexto del «poder delegado», en el sentido del artículo 290 TFUE, apartado 1, y no en el del «poder de ejecución», contemplado en el artículo 291 TFUE, apartado 2. Por otro lado, a mi juicio, cabría considerar que el planteamiento seguido es demasiado restrictivo en la medida en que puede privar de contenido real al concepto de «precisar» el acto legislativo en virtud del artículo 291 TFUE, apartado 2.

36 Sentencia de 2 de junio de 2022, SR. (Gastos de traducción en un proceso civil) (C-196/21, EU:C:2022:427), apartado 25 y jurisprudencia citada.

37 Sobre este artículo, véase Terra, B., y Kajus, J., «10.4.5 Undisclosed agent» *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, vol. 1, IBFD, Ámsterdam, 2022.

38 Sentencias Henfling y otros (apartado 35), y de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 49.

39 Sentencia Henfling y otros (apartado 35).

40 Véase la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 50. A tenor del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, tendrá la consideración de entrega de bienes la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

41 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 51.

42 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 54.

43 Véanse las sentencias Henfling y otros, apartado 36, y de 17 de enero de 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 64.

44 Véanse las sentencias de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 87, y de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA (C-501/19,

EU:C:2021:50), apartado 49. A la inversa, si la prestación de servicios en la que el comisionista actúa como intermediario está exenta del IVA, esta exención es aplicable asimismo a la relación jurídica entre el comitente y el comisionista [véase la sentencia Henfling y otros (apartado 36)].

45 Véase, en particular, Berlín, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, comentario del artículo 28 de la Directiva del IVA, p. 228. Dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hace referencia a un «comisionista», emplearé este término para designar al intermediario en la cadena de transacciones.

46 Lo que significa que el cliente no conoce la identidad del comitente.

47 A tenor del artículo 46 de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11), «el lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo por un intermediario que actúe en nombre de otra persona y por cuenta ajena será el lugar en el que se haya producido la operación subyacente con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva».

48 Sentencia Henfling y otros, apartado 38.

49 Véanse, en particular, Claessens, S., y Corbett, T., «Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World», en Lang, M., y Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2015, pp. 59 a 78. Véase asimismo, en esta misma obra, Nguyen, D., «Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013», pp. 79 a 82.

50 Véase la nota 11 de las presentes conclusiones.

51 Véase el punto 53 de las presentes conclusiones.

52 Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2014, Comisión/Parlamento y Consejo (C-427/12, EU:C:2014:170), apartado 40.

53 Documento C — taxud.c.1(2012)1410604 — 709, que puede consultarse en la dirección siguiente: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022?04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, p. 155.

54 Véase el documento titulado «Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015 [Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo]» (en lo sucesivo, «Notas explicativas»), publicado el 3 de abril de 2014 y que puede consultarse en la dirección siguiente: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_es_0.pdf.

55 Punto 3.2 de las notas explicativas.

56 Punto 3.3 de las notas explicativas.

57 Como establece el considerando 1 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, «la Directiva [del IVA] dispone que, a partir del 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo deben gravarse en el Estado miembro en el que el cliente esté establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual, independientemente de donde esté establecido el sujeto pasivo que preste dichos servicios. Los

demás servicios prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo siguen siendo, en su mayoría, objeto de gravamen en el Estado miembro de establecimiento del prestador».

58 Véase la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko* (C?276/18, EU:C:2020:485), apartado 50.

59 Véase el punto 33 de las presentes conclusiones.

60 Véase el punto 45 de las presentes conclusiones.

61 Véase la nota 8 de las presentes conclusiones.

62 Véase la nota 9 de las presentes conclusiones.

63 Véase la nota 10 de las presentes conclusiones.

64 Véase, en particular, Weidmann, M., «The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences, The German Example», *EC Tax Review*, vol. 24, n.º 2, 2015, pp. 105 a 118, en particular p. 113; Henkow, O., «Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?», en Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., y Stensgaard, H. (dir.), *Momsloven 50 år — festschrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Copenhagen, 2017, pp. 241 a 254.

65 Véase, en particular, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C?734/19, EU:C:2020:919), apartado 48 y jurisprudencia citada.

66 En sus observaciones escritas, la Comisión señaló que la sentencia *Henfling* y otros mostró la necesidad de adoptar una norma uniforme para aclarar el supuesto en el que el intermediario actúa en nombre propio, lo cual dio lugar a la adopción del artículo 9 *bis*.

67 Según la definición del diccionario *Le Petit Robert*, 2011, «s'entremettre» (término utilizado en francés, lengua original de las presentes conclusiones, que en la normativa citada corresponde a mediar y tomar parte) puede definirse como intervenir entre dos o más personas para acercarlas, para facilitar la conclusión de asuntos que les interesan.

68 Según O. Henkow (p. 251 de su artículo, véase la nota 61 de las presentes conclusiones), el hecho de que el sujeto pasivo autorice el cargo al cliente, sin hacer nada más, parece ir más allá de lo que el Tribunal de Justicia indicó en el apartado 43 de la sentencia *Henfling* y otros. Sin embargo, esta sentencia indica, antes de nada, los elementos que deben tenerse en cuenta «en particular», lo cual significa que no presentan un carácter exclusivo. A continuación, en la fecha de esa sentencia, no existía ningún reglamento de ejecución dirigido a precisar la aplicación del artículo 28 de la Directiva del IVA. Por último, ha de reconocerse un margen de apreciación al legislador de la Unión con el fin de precisar el contenido de dicho artículo.

69 Contrariamente a cuanto sostiene Fenix, considero, en particular, que los términos y las condiciones generales de la prestación, en el sentido del párrafo tercero, comprenden las condiciones generales de uso de una plataforma en línea, tal como las establece esta sociedad.

70 Véase igualmente, a este respecto, la sentencia de 20 de junio de 2013, *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409), apartados 42 a 46.

- 71 Véase, en particular, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).
- 72 Directrices derivadas de la 106.ª reunión, de 14 de marzo de 2016, documento A — taxud.c.1(2016)3604550 — 904, p. 217, que puede consultarse en la dirección siguiente: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.
- 73 Véase la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartados 51 y 52.
- 74 Véase el punto 62 de las presentes conclusiones.
- 75 Véase el punto 20 de las presentes conclusiones.
- 76 Véase la nota 10 de las presentes conclusiones.
- 77 El subrayado es mío.
- 78 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105), apartado 37 y jurisprudencia citada.
- 79 Sentencia de 9 de febrero de 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105), apartado 38 y jurisprudencia citada.
- 80 Véase la sentencia de 28 de abril de 2016, Borealis Polyolefine y otros (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 y C-391/14 a C-393/14, EU:C:2016:311), apartado 108 y jurisprudencia citada.
- 81 Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168), apartado 28.