

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 28 de febrero de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Poder de ejecución del Consejo de la Unión Europea — Artículo 291 TFUE, apartado 2 — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 28 y 397 — Sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena — Prestador de servicios por vía electrónica — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículo 9 bis — Presunción — Validez»

En el asunto C-695/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], mediante resolución de 15 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

Fenix International Ltd

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente, el Sr. A. Arabadjiev, la Sra. A. Prechal, los Sres. C. Lycourgos y M. Safjan, la Sra. L. S. Rossi (Ponente), el Sr. D. Gratsias y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec y Z. Csehi y la Sra. O. Spineanu-Matei, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de mayo de 2022;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Fenix International Ltd, por los Sres. O. Bartholomew, S. Gilchrist y D. Greene, Solicitors, y los Sres. T. Johnson, M. Schofield y la Sra. V. Sloane, Barristers;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. F. Shibli, en calidad de agente, asistido por el Sr. A. Macnab, Barrister;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Maddalo, avvocato dello Stato;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por la Sra. E. Chatziioakeimidou, el Sr. M. Chavier y la Sra. E. d'Ursel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y C. Perrin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»).
- 2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Fenix International Ltd (en lo sucesivo, «Fenix») y the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido), relativo a una liquidación por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que giró esta última por los meses de julio de 2017 a enero de 2020 y por el mes de abril de 2020.

Marco jurídico

Acuerdo de retirada

- 3 Mediante su Decisión (UE) 2020/135, de 30 de enero de 2020, relativa a la celebración 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 2020, L 29, p. 1; en lo sucesivo, «Acuerdo de retirada»), el Consejo de la Unión Europea, en nombre de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEa), aprobó el citado Acuerdo, que se adjuntó a la Decisión (DO 2020, L 29, p. 7).
- 4 El artículo 86 del Acuerdo de retirada, titulado «Asuntos pendientes ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», dispone en sus apartados 2 y 3:

«2. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea continuará siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio.

3. A efectos del presente capítulo, se considerará que los procedimientos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han sido iniciados, y que las peticiones de decisión prejudicial han sido presentadas, en el momento en que el escrito que inicia el proceso ha sido inscrito en el Registro por la Secretaría del Tribunal de Justicia [...]»
- 5 Según el artículo 126 del Acuerdo de retirada, el período transitorio comenzó en la fecha de entrada en vigor del Acuerdo y finalizó el 31 de diciembre de 2020.

Directiva sobre el IVA

- 6 Dada la fecha de las liquidaciones del IVA en cuestión en el litigio principal, este debe resolverse con arreglo a la Directiva 2006/112/CE 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 sobre el IVA»).
- 7 Los considerandos 61 a 64 de la Directiva sobre el IVA están redactados como sigue:

«(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 imponibles.

(63) Pese al carácter limitado del ámbito de aplicación, dichas medidas tendrían unas repercusiones presupuestarias que, para uno o más Estados miembros, podrían ser

significativas. Su repercusión en los presupuestos de los Estados miembros justifica que el Consejo se reserve el derecho de ejercer las competencias de ejecución.

(64) Dado su ámbito de aplicación restringido, conviene prever que dichas medidas de aplicación sean adoptadas por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión [Europea].»

8 El título IV de esta Directiva, titulado «Hecho imponible», contiene un capítulo 3, relativo a las «Prestaciones de servicios», en el que figura el artículo 28.

9 El artículo 28 de la Directiva sobre el 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.»

10 El título V de dicha Directiva, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», incluye un capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». La sección 3 de este capítulo enumera en sus nueve subsecciones diferentes tipos de prestaciones de servicios, entre ellos, en la subsección 8, desde el 1 de enero de 2015, la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. La subsección mencionada se compone del artículo 58 de la citada Directiva, que establece en su apartado 1 que esos servicios estarán sujetos al impuesto en el Estado miembro en el que dicha persona esté establecida o domiciliada o resida habitualmente.

11 La misma subsección había sido modificada con efectos de 1 de enero de 2015 por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11), en cuyo considerando 1 se dice que «la realización del mercado interior, la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios. Es cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia».

12 El artículo 220 de la Directiva sobre el IVA establece:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

[...]».

13 A tenor del artículo 226 de la citada Directiva:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

[...]».

14 El artículo 397 de la misma Directiva dispone que:

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

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

- 15 Los considerandos 2, 4 y 5 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tienen la siguiente redacción:

«(2) La Directiva [sobre el IVA] establece unas normas en materia de [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 [sobre el 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 [sobre el 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 imposables. 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, apartado 4, del Tratado de la Unión Europea. 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.»

- 16 El artículo 1 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 dispone:

«El presente Reglamento establece medidas para la ejecución de determinadas disposiciones de los títulos I a V [...] de la Directiva [sobre el IVA].»

- 17 Los considerandos 1 y 4 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, que modificó con efectos de 1 de enero de 2015 el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, exponen:

«(1) La Directiva [sobre el 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.

[...]

(4) 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.»

- 18 A tenor del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, insertado mediante el Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013:

«1. A efectos del artículo 28 de la Directiva [sobre el 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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 19 Fenix, una sociedad registrada a efectos del IVA en el Reino Unido, opera en Internet con una plataforma de redes sociales, conocida con el nombre de *Only Fans* (en lo sucesivo, «plataforma *Only Fans*»). Esta plataforma se dirige a «usuarios» de todo el mundo, que pueden ser «creadores» o «fans».
- 20 Cada creador dispone de un «perfil» en el que descarga y publica contenidos tales como fotografías, vídeos y mensajes. Los fans pueden acceder al contenido descargado por los creadores que desean seguir o con los que desean interactuar, efectuando un pago en cada ocasión o pagando una suscripción mensual. Los fans pueden pagar también «propinas» o realizar donativos por los que no se obtiene a cambio ningún contenido.
- 21 La cuota mensual de suscripción la fija el creador, aunque Fenix establece la cuantía mínima tanto para las suscripciones como para las «propinas».
- 22 Fenix proporciona no solamente la plataforma *Only Fans*, sino también el dispositivo que permite efectuar las transacciones financieras. Fenix es responsable de cobrar a los fans y de distribuir los pagos efectuados por estos, a través de una tercera entidad que presta servicios de pago. Fenix establece además las condiciones generales de utilización de la plataforma *Only Fans*.
- 23 Fenix carga un 20 % sobre cualquier suma satisfecha a un creador, facturándole a este el importe correspondiente. Al referido importe Fenix le aplica un IVA del 20 %, que aparece consignado en las facturas que emite.
- 24 Cada pago queda reflejado en el extracto bancario del fan de que se trate como pago efectuado a favor de Fenix.
- 25 El 22 de abril de 2020, la Administración Tributaria y Aduanera giró diversas liquidaciones tributarias a Fenix por el IVA que debía ingresar correspondiente a los meses de julio de 2017 a enero de 2020, así como por el mes de abril de 2020, entendiéndose que debía considerarse a Fenix como un sujeto pasivo que actúa en nombre propio en virtud del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Por consiguiente, la referida Administración consideró que

Fenix debía ingresar el IVA calculado sobre el importe íntegro recibido de un fan y no solamente sobre el 20 % que cargaba como remuneración.

- 26 El 27 de julio de 2020, Fenix interpuso un recurso ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], que es el órgano jurisdiccional remitente. Mediante dicho recurso, Fenix impugna esencialmente la validez de la base jurídica de las liquidaciones tributarias, a saber, el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, así como los respectivos importes consignados en ellas.
- 27 Fenix aduce ante el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tiene por efecto modificar y completar el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, añadiéndole nuevas normas. Para Fenix, el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 va, en efecto, más allá del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA al establecer que el mandatario que medie en una prestación de servicios efectuada por vía electrónica se presumirá que ha recibido y prestado dichos servicios, aun cuando se conozca la identidad del prestador de esos servicios, a saber, el mandante. Tal disposición priva a las partes de su autonomía contractual y no tiene en cuenta la realidad comercial y económica. Fenix alega que la citada disposición modifica radicalmente la responsabilidad del mandatario en el ámbito del IVA, al trasladar la carga fiscal a las plataformas que operan en Internet, toda vez que resulta imposible en la práctica destruir la presunción que establece el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Por consiguiente, según Fenix, este artículo 9 *bis* rebasa los límites de las competencias de ejecución otorgadas al Consejo en virtud del artículo 397 de la Directiva sobre el IVA.
- 28 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la validez del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.
- 29 Fundándose en la sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión (C-65/13, EU:C:2014:2289), el órgano jurisdiccional remitente señala que una disposición de aplicación de un acto legislativo solo es lícita si respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por dicho acto, es necesaria o útil para la ejecución de este y no completa ni modifica el acto legislativo en cuestión, ni siquiera en sus elementos no esenciales. Si bien el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se adoptó como medida para la aplicación del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, podría afirmarse no obstante que el Consejo, al adoptar el citado artículo 9 *bis*, vulneró la competencia de ejecución que se le ha otorgado.
- 30 En particular, el órgano jurisdiccional remitente señala que la presunción establecida en el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 podría aplicarse a todos los sujetos pasivos que participen en la prestación de servicios, lo cual constituiría no una medida técnica sino una modificación radical del marco jurídico que supone el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA. Además, la presunción establecida en el artículo 9 *bis*, apartado 1, de ese Reglamento de Ejecución, en particular la que figura en el párrafo tercero de dicha disposición, parece suprimir, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, la obligación de examinar la concreta situación económica y comercial del sujeto pasivo, pese a venir exigida por el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, como indicó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489).
- 31 En tales 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 siguiente cuestión prejudicial:
- «¿Es nulo el artículo 9 *bis* del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] por suponer una exlimitación de la facultad y del deber de ejecución del Consejo que establece el artículo 397 de la [Directiva sobre el IVA], en la medida en que completa o modifica el artículo 28 de [dicha] Directiva [...]?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

- 32 Según el artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada, que entró en vigor el 1 de febrero de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sigue siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido hasta la finalización del período transitorio, el 31 de diciembre de 2020, conforme al artículo 126 de dicho Acuerdo. Por otra parte, a tenor del artículo 86, apartado 3, del citado Acuerdo, las

peticiones de decisión prejudicial se consideran presentadas, a efectos del apartado 2 de este artículo, en el momento en que el escrito que inicia el proceso ha sido inscrito en el Registro por la Secretaría del Tribunal de Justicia.

- 33 La petición de decisión prejudicial del presente asunto, presentada por un órgano jurisdiccional del Reino Unido, fue inscrita por la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de diciembre de 2020, es decir, antes de la finalización del período transitorio.
- 34 De ello se sigue que el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse con carácter prejudicial sobre esta petición.

Sobre la cuestión prejudicial

- 35 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 es inválido en la medida en que el Consejo completó o modificó el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, de suerte que rebasó las competencias de ejecución que le ha otorgado el artículo 397 de esta Directiva con arreglo al artículo 291 TFUE, apartado 2.

Observaciones preliminares

- 36 En primer lugar, debe recordarse que, según el artículo 291 TFUE, apartado 1, la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes incumbe a los Estados miembros. No obstante, a tenor del artículo 291 TFUE, apartado 2, 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 los previstos en los artículos 24 TUE y 26 TUE, al Consejo.
- 37 En lo que respecta específicamente a la referida exigencia de justificar debidamente la atribución de tal competencia de ejecución al Consejo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 291 TFUE, apartado 2, exige exponer de manera circunstanciada las razones por las que se encarga a dicha institución la adopción de medidas de ejecución de un acto jurídicamente vinculante de la Unión (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, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada).
- 38 En el presente asunto, el artículo 397 de la Directiva sobre el IVA confiere al Consejo una facultad de ejecución en el sentido del artículo 291 TFUE, apartado 2. En efecto, el citado artículo 397 dispone que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la Directiva sobre el IVA.
- 39 A este respecto, de los considerandos 61 a 63 de la Directiva sobre el IVA se infiere que el legislador de la Unión consideró que, por un lado, eran necesarias medidas de aplicación uniformes de esta Directiva, en particular para paliar el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas que pudiera derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas relativas a los hechos imposables y, por otro lado, que debía otorgarse al Consejo la competencia para adoptar tales medidas de ejecución, dadas las repercusiones, que podían llegar a ser significativas, de dichas medidas en los presupuestos de los Estados miembros.
- 40 Las anteriores razones justifican que se habilite al Consejo, de conformidad con el artículo 397 de la Directiva sobre el IVA, para disponer las medidas necesarias para la aplicación de esta Directiva, entre las que figura el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que tiene por objeto en concreto garantizar la aplicación uniforme del artículo 28 de la misma Directiva.
- 41 En segundo lugar, en cuanto a los límites de las competencias de ejecución que se mencionan en el artículo 291 TFUE, apartado 2, conviene recordar que la adopción de las normas esenciales de una materia como el IVA está reservada a la competencia del legislador de la Unión. De ello se deriva que las disposiciones que establecen los elementos esenciales de una normativa de base, cuya adopción hace necesarias elecciones políticas comprendidas en las responsabilidades propias de dicho legislador, no pueden ser objeto de actos de ejecución ni figurar en actos delegados, a los que se refiere el artículo 290 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de

septiembre de 2015, Parlamento/Consejo, C-363/14, EU:C:2015:579, apartado 46 y jurisprudencia citada).

- 42 La identificación de los elementos de una materia que deben calificarse de esenciales ha de basarse en elementos objetivos que puedan ser objeto de control jurisdiccional y exige tener en cuenta las características y las particularidades del ámbito de que se trate (sentencia de 10 de septiembre de 2015, Parlamento/Consejo, C-363/14, EU:C:2015:579, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 43 Por consiguiente, cuando, en virtud de un acto jurídicamente vinculante de la Unión como la Directiva sobre el IVA, el Consejo ha sido facultado para adoptar medidas de ejecución tales como el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, dicha institución no puede ejercer tal facultad adoptando normas esenciales en la materia, ya que estas deben ser adoptadas conforme al procedimiento legislativo aplicable, a saber, tratándose de la Directiva sobre el IVA, el procedimiento especial mencionado en el artículo 113 TFUE.
- 44 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando se confiere un poder de ejecución a la Comisión, esta debe precisar el contenido del acto legislativo en cuestión, para asegurar su aplicación en condiciones uniformes en todos los Estados miembros. De esta manera, las disposiciones de un acto de ejecución adoptado por la Comisión deben, por un lado, respetar los objetivos generales esenciales perseguidos por el acto legislativo que esas disposiciones van a precisar y, por otro, ser necesarias o útiles para la ejecución uniforme de este sin completarlo ni modificarlo, ni siquiera en sus elementos no esenciales (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión, C-65/13, EU:C:2014:2289, apartados 43 a 46 y jurisprudencia citada).
- 45 Las anteriores consideraciones relativas a los límites de las competencias de ejecución de la Comisión son igualmente válidas cuando tales competencias se atribuyen al Consejo conforme al artículo 291 TFUE, apartado 2.
- 46 En efecto, por un lado, se ha de observar que, al referirse tanto a la Comisión como al Consejo, el artículo 291 TFUE, apartado 2, no distingue en cuanto a la naturaleza o al alcance de las competencias de ejecución en función de cuál sea la institución titular de estas.
- 47 Por otro lado, de la sistemática de los artículos 290 TFUE y 291 TFUE se deduce que el ejercicio por el Consejo de las competencias de ejecución no puede estar sujeto a un régimen diferente del que rige el ejercicio de las competencias de ejecución que han sido conferidas a la Comisión.
- 48 En efecto, al distinguir entre actos de ejecución y actos delegados, y facultar exclusivamente a la Comisión para adoptar estos últimos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 290 TFUE, permitiendo que dicha institución complete o modifique determinados elementos no esenciales del acto legislativo de la Unión de que se trate, los artículos 290 TFUE y 291 TFUE garantizan que, cuando el legislador de la Unión encargue al Consejo la adopción de actos de ejecución, esta institución no pueda ejercer poderes que han sido reservados a la Comisión en el marco de la adopción de actos delegados. Así pues, el Consejo no puede completar o modificar el acto legislativo, ni siquiera en sus elementos no esenciales, mediante actos de ejecución.
- 49 Como consecuencia de lo anterior, las competencias de ejecución conferidas a la Comisión y al Consejo al amparo del artículo 291 TFUE, apartado 2, comprenden, en esencia, la facultad de adoptar medidas que sean necesarias o útiles para la ejecución uniforme de las disposiciones del acto legislativo en el que se fundan y que se limiten a precisar el contenido de este, respetando los objetivos generales esenciales perseguidos por el acto legislativo, sin modificarlo o completarlo en sus elementos esenciales ni en sus elementos no esenciales.
- 50 En particular, procede considerar que una medida de ejecución se limita a precisar las disposiciones del acto legislativo de que se trate si únicamente va dirigida a definir el alcance de esas disposiciones o a determinar su régimen de aplicación, con carácter general o para determinados casos particulares, pero siempre que la medida en cuestión evite cualquier contradicción respecto a los objetivos de dichas disposiciones y no altere de ninguna forma el contenido normativo o el ámbito de aplicación de ese acto legislativo.
- 51 Por lo tanto, con el fin de determinar si, al adoptar el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el Consejo respetó los límites de las competencias de ejecución que le ha conferido el artículo 397 de la Directiva sobre el IVA, de conformidad con el artículo 291 TFUE,

apartado 2, se ha de verificar si dicho artículo 9 *bis*, apartado 1, se limita a precisar el contenido del artículo 28 de esa Directiva, lo que implica examinar si el citado artículo 9 *bis*, apartado 1, primero, respeta los objetivos generales esenciales de dicha Directiva y, en particular, los de su artículo 28, segundo, es necesario o útil para facilitar la ejecución uniforme del mismo artículo 28 y, tercero, no completa ni modifica este último de ninguna manera.

Sobre el respeto, por parte del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de los objetivos generales esenciales que persigue la Directiva sobre el IVA

- 52 No se ha de olvidar, en primer lugar, que la Directiva sobre el IVA se propone establecer un sistema común del IVA. Para una aplicación uniforme de este sistema, que figura entre los objetivos de la citada Directiva, como se indica en particular en su considerando 61, es preciso que los conceptos que definen su ámbito de aplicación, como los de «hecho imponible», «sujetos pasivos» y «actividades económicas», sean objeto de interpretación autónoma y uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 53 Según el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, que forma parte del título IV, titulado «Hecho imponible», 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.
- 54 Este artículo, que está redactado en términos generales, sin incluir restricciones sobre su ámbito de aplicación o su alcance, y que cubre por tanto todas las categorías de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 36), crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, en virtud de la cual 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 cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 55 De esta manera, el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA establece que el sujeto pasivo que, en el marco de una prestación de servicios, actúe como mediador en nombre propio, pero por cuenta ajena, será considerado el prestador de esos servicios.
- 56 En segundo lugar, de los considerandos 2, 4 y 5 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se infiere que, en la medida en que las normas establecidas en la Directiva sobre el IVA están, en algunos casos, sujetas a divergencias de aplicación entre los Estados miembros, incompatibles con el funcionamiento adecuado del mercado interior, el objetivo de dicho Reglamento de Ejecución es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva sobre el IVA, por lo que respecta en particular a las prestaciones de servicios, que deben responder a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación y deben tener por objeto dar, en toda la Unión, un tratamiento uniforme a esos únicos casos particulares que regulan.
- 57 Por lo que se refiere, más concretamente, al artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, introducido mediante el Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, de los considerandos 1 y 4 de este último Reglamento se desprende que, a la vista de la evolución que, en el marco de la Directiva sobre el IVA, caracteriza especialmente la tributación de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo, las cuales, a partir del 1 de enero de 2015, 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, el Consejo estimó necesario precisar quién es el prestador de los servicios a efectos del IVA cuando estos se prestan a través de redes de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal.
- 58 En tal contexto, el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 indica, «efectos del artículo 28 de la Directiva [sobre el IVA]» y para los casos en que 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, en qué condiciones se considerará que el sujeto pasivo que toma parte en esa prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de los servicios.

- 59 De esta manera, el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tiene por objeto garantizar, a partir del 1 de enero de 2015, una aplicación uniforme de la presunción establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA respecto de tales sujetos pasivos y, con ello, del sistema común del IVA, instaurado por dicha Directiva, a los servicios que se mencionan en el citado artículo 9 *bis*, apartado 1, que están comprendidos en el ámbito de aplicación de ese artículo 28, el cual cubre todas las categorías de servicios, como se desprende del apartado 54 de la presente sentencia.
- 60 De ello se sigue que las disposiciones del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 respetan los objetivos generales esenciales de la Directiva sobre el IVA y, en particular, los de su artículo 28.

Sobre la necesidad o la utilidad del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 para la ejecución uniforme del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA

- 61 Es pertinente señalar que de la Exposición de Motivos, entre otros, de la Propuesta de la Comisión de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios [COM(2012) 763 final], que dio lugar a que se introdujera el artículo 9 *bis* en dicho Reglamento de Ejecución, se desprende que, a la vista de los cambios operados en la Directiva sobre el IVA a partir del 1 de enero de 2015 en relación con el lugar de imposición de determinadas prestaciones de servicios como los servicios de telecomunicaciones y los servicios electrónicos, resultaba esencial, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los prestadores de los servicios y evitar la doble imposición o la no imposición que habría resultado de las divergencias de ejecución entre los Estados miembros, modificar dicho Reglamento de Ejecución a fin de establecer normas sobre las modalidades de aplicación de las disposiciones pertinentes de la Directiva sobre el IVA.
- 62 En tales condiciones, procede considerar que el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 es útil, y puede que hasta necesario, para la ejecución uniforme del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.

Sobre el respeto, por parte del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de la prohibición de completar o modificar el contenido del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA

- 63 Según Fenix, los tres párrafos del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 completan o modifican el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, de modo que transgreden los límites de la facultad de ejecución reconocida al Consejo.
- 64 En primer término, en lo atinente al primer párrafo del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, Fenix considera, por un lado, que el legislador de la Unión no quiso establecer, en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, en qué casos un sujeto pasivo que media en una prestación de servicios actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, lo cual no puede ser enmendado por el Consejo mediante un acto de ejecución, so pena de extralimitarse en sus competencias. Por otro lado, según Fenix, la presunción establecida en el párrafo primero de ese artículo 9 *bis*, apartado 1, se aplica con independencia de la realidad contractual y comercial, en contra de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y modifica radicalmente la responsabilidad del comisionista en el ámbito del IVA.
- 65 A este respecto, no se ha de olvidar que, en virtud del artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, un sujeto pasivo que tome parte en una prestación de 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 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».
- 66 Pues bien, nada indica en la Directiva sobre el IVA que el legislador de la Unión haya renunciado a una aplicación uniforme del régimen establecido en el artículo 28 de la misma Directiva, llevada a cabo, en su caso, mediante una atribución de competencias de ejecución al Consejo sobre la base del artículo 397 de dicha Directiva. El citado artículo 28 exige en particular, para que el sujeto pasivo que media en una prestación de servicios pueda ser considerado el prestador del servicio, que dicho sujeto pasivo actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena. Procede recalcar además que tal exigencia presenta un carácter crucial para la aplicación de la presunción establecida en el

artículo 28 de la Directiva sobre el IVA y, por consiguiente, para la aplicación uniforme del sistema común del IVA, que es uno de los objetivos de esta Directiva, como se ha recordado en el apartado 52 de la presente sentencia.

- 67 En cuanto a la cuestión específica de si el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en la redacción que le dio el Consejo, completa o modifica el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, procede observar primeramente que la circunstancia de que ese artículo 9 *bis*, apartado 1, solo se refiera a algunos de los servicios que contempla el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, como se ha recordado en el apartado 59 de la presente sentencia, y por tanto a ciertos casos particulares, no obsta en absoluto, como se desprende del apartado 50 de la presente sentencia, para que pueda considerarse que dicho artículo 9 *bis*, apartado 1, no es más que una precisión del contenido del citado artículo 28.
- 68 En segundo lugar, en la medida en que el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 establece que el sujeto pasivo que tome parte en la prestación de servicios por vía electrónica «se presumirá que [...] actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios», procede declarar que esta disposición se limita a precisar los casos en los que se considera cumplido el requisito relativo al ámbito de aplicación personal del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, necesario para la aplicación de la presunción de que trata dicho artículo, sin completar ni modificar el contenido de este.
- 69 En particular, la presunción que figura en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 sigue plenamente la lógica que subyace al artículo 28 de la Directiva sobre el IVA. En efecto, como destacó el Abogado General en el punto 75 de sus conclusiones, incluso antes de la adopción del citado artículo 9 *bis*, el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA tenía por objeto trasladar la responsabilidad en materia de IVA en lo tocante a las prestaciones de servicios en las que media un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena.
- 70 Por lo tanto, la presunción que figura en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no modifica la naturaleza de la establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita a concretarla, integrándola plenamente, en el contexto específico de los servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones.
- 71 En tercer lugar, al añadir «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», el párrafo primero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 permite destruir dicha presunción atendiendo a las relaciones contractuales reales entre los intervinientes en la cadena de operaciones económicas.
- 72 A este respecto, procede señalar que los acuerdos contractuales reflejan en principio la realidad económica y comercial de las operaciones, la cual representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, de suerte que las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento de prueba que debe tenerse en cuenta cuando se trata de identificar al prestador y al beneficiario en una operación de «prestación de servicios», en el sentido de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, apartados 42 y 43, así como de 24 de febrero de 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, apartado 58 y jurisprudencia citada).
- 73 De esta manera, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la condición relativa al hecho de que el sujeto pasivo debe actuar en nombre propio, pero por cuenta ajena, que figura en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, debe comprobarse en particular sobre la base de las relaciones contractuales entre las partes (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, *Henfling* y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 42).
- 74 De ello se sigue que, al establecer en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que la presunción según la cual el sujeto pasivo actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de los servicios, puede ser destruida si lo acordado contractualmente entre las partes muestra que se reconoce a este último como el prestador de los servicios, el Consejo se limitó a precisar el contenido normativo del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA tal como lo ha interpretado el Tribunal de Justicia, a efectos de garantizar la aplicación uniforme de este artículo en la Unión.

- 75 A continuación, por lo que respecta al párrafo segundo del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede señalar que, según dicha disposición, deben cumplirse dos condiciones «para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo». 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. Por otro lado, 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.
- 76 Como destacó el Abogado General, en esencia, en el punto 76 de sus conclusiones, esta disposición guarda una relación directa con el primer párrafo del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y sigue la misma lógica que este, al indicar, de forma más detallada, las condiciones relativas a la facturación que determinan que se ha reconocido explícitamente al prestador de los servicios por vía electrónica como sujeto pasivo prestador de esos servicios.
- 77 Pues bien, las menciones que deben figurar, conforme al artículo 226, puntos 5 y 6, de la Directiva sobre el IVA, en la factura, que es un documento que, según el artículo 220, punto 1, de dicha Directiva, todo sujeto pasivo debe garantizar que se ha expedido debidamente para toda prestación de servicios que ha efectuado, en particular, para otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 49 y jurisprudencia citada), forman parte de los elementos de prueba que indican relaciones comerciales y contractuales entre las diferentes partes y que normalmente reflejan la realidad económica y comercial de las operaciones en cuestión. Tales menciones permiten así apreciar las relaciones convenidas entre los diferentes operadores que intervienen en el marco de la prestación de servicios por vía electrónica.
- 78 Por lo tanto, el párrafo segundo del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se limita a exponer los elementos de prueba que permiten apreciar concretamente, dada la necesidad de tener en cuenta la realidad económica y comercial de las operaciones, las situaciones y las condiciones en las que puede destruirse la presunción que contiene el párrafo primero de dicha disposición de conformidad con la presunción establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.
- 79 En la medida, por consiguiente, en que hace referencia a los elementos de prueba que permiten destruir la presunción que figura en el párrafo primero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, cuya apreciación corresponde a las autoridades fiscales y a los tribunales de los Estados miembros, no puede afirmarse que el párrafo segundo de este artículo 9 *bis*, apartado 1, en cuanto tal y a la vista de las conclusiones que figuran en los apartados 71 a 74 de la presente sentencia, sea una disposición que completa o modifica el marco normativo establecido en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.
- 80 Por último, en cuanto al párrafo tercero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe recordarse que, a tenor del mismo, «a efectos [de este] 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».
- 81 De dicho párrafo tercero se infiere, pues, que, cuando el sujeto pasivo se halla en uno de los tres supuestos mencionados, la presunción del párrafo primero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no puede ser destruida, de suerte que no admite prueba en contrario. Dicho de otro modo, en los casos de servicios prestados 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 siempre que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de dichos servicios y que, por tanto, dicho sujeto pasivo es el prestador de los referidos servicios, si autoriza el cargo al cliente o la prestación de esos mismos servicios, o fija los términos y las condiciones generales de la prestación en cuestión.
- 82 Pues bien, procede señalar que, contrariamente a lo que sostiene Fenix, el Consejo tuvo en cuenta, al adoptar el párrafo tercero del artículo 9 *bis*, apartado 1, de ese Reglamento de Ejecución, la realidad económica y comercial de las operaciones, en el contexto específico de la prestación de 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, como exige el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA a la luz de la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia.

- 83 En efecto, cuando un sujeto pasivo que media en la prestación de un servicio por vía electrónica operando, por ejemplo, con una plataforma «on line» de redes sociales, está facultado para autorizar la prestación del servicio o el cargo de este al cliente o bien para fijar los términos y las condiciones generales de tal prestación, entonces dicho sujeto pasivo tiene la posibilidad de definir unilateralmente elementos esenciales de la prestación, a saber, su realización y el momento en que tendrá lugar esta, o bien las condiciones en que será exigible la contraprestación, o incluso las normas que forman el marco general de la prestación. En tales circunstancias, atendiendo a la realidad económica y comercial subyacente, debe considerarse que el sujeto pasivo es el prestador de los servicios a efectos del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.
- 84 En consecuencia, es claramente conforme al artículo 28 de la Directiva sobre el IVA que, en las circunstancias descritas en el párrafo tercero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, tal sujeto pasivo no pueda eludir la presunción establecida en dicho artículo 28 designando contractualmente a otro sujeto pasivo como el prestador de los servicios de que se trate. En efecto, esta última disposición no puede tolerar estipulaciones contractuales que no reflejen la realidad económica y comercial.
- 85 El hecho de que el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA no mencione las circunstancias previstas en el párrafo tercero del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no desvirtúa tal análisis.
- 86 En efecto, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 50 y 82 a 84 de la presente sentencia, basta señalar que, al enumerar expresamente esas circunstancias, el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no altera el contenido normativo del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita, por el contrario, a concretar la aplicación de este para el caso particular de los servicios a los que se refiere el artículo 9 *bis*, apartado 1, del citado Reglamento de Ejecución.
- 87 Por razones análogas, no puede acogerse el argumento de Fenix según el cual es contrario al artículo 28 de la Directiva sobre el IVA tratar al sujeto pasivo al que se refiere este artículo como el prestador de los servicios cuando el cliente final conoce la existencia del mandato entre el comitente y el comisionista, así como la identidad de ese comitente.
- 88 A este respecto, es cierto que para que proceda la aplicación del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista interviene en la prestación de los servicios por cuenta del comitente (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 51). No obstante, aun suponiendo que el cliente final, a pesar de la probable complejidad de cadenas de operaciones característica de la prestación de servicios por vía electrónica, pueda en algunos casos conocer la existencia del mandato y la identidad del comitente, estas circunstancias no bastan por sí solas para excluir que el sujeto pasivo que media en la prestación de servicios actúe en nombre propio pero por cuenta ajena en el sentido del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 43). En efecto, son las facultades que posea el sujeto pasivo en el marco de la prestación de servicios en la que ha tomado parte lo que debe tenerse principalmente en cuenta.
- 89 En esta medida, al igual que los dos primeros párrafos del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, no cabe considerar que el párrafo tercero de esta disposición complete o modifique el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.
- 90 Por consiguiente, al adoptar el artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, con el fin de garantizar una aplicación uniforme en la Unión del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA para los servicios a los que se refiere esa primera disposición, el Consejo no rebasó las competencias de ejecución que le ha otorgado el artículo 397 de dicha Directiva con arreglo al artículo 291 TFUE, apartado 2.
- 91 A la vista de cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el examen de esta no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 9 *bis*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, a la vista de los artículos 28 y 397 de la Directiva sobre el IVA y del artículo 291 TFUE, apartado 2.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia [Gran Sala] declara:

El examen de la cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 9 *bis*, apartado 1, 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, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, a la vista de los artículos 28 y 397 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y del artículo 291 TFUE, apartado 2.

Firmas