

LA FIGURA DEL PRESTADOR DEL SERVICIO ONLINE Y SU RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. COMENTARIO DE LA SENTENCIA DEL TJUE ONLYFANS

ESTEFANÍA HARANA SUANO¹
estharsua@gmail.com

Cómo citar/Citation

Harana Suano, E. (2024).

La figura del prestador del servicio online y su responsabilidad tributaria.

Comentario de la sentencia del TJUE OnlyFans.

Revista de Derecho Comunitario Europeo, 77, 233-250.

doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.77.07>

Resumen

El auge de los negocios digitales ha suscitado cuestiones controvertidas en materia del IVA e incongruencias en las figuras tradicionales dentro de la operativa del impuesto, las cuales no abarcaban las especialidades de esta modalidad. Este estudio analiza el polémico caso resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto *Fenix International Ltd.* (plataforma conocida como *OnlyFans*), donde se cuestiona la validez del art. 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, en relación con la prestación de servicios por vía electrónica, con el objetivo de identificar al prestador del servicio y determinar si la plataforma actúa como intermediaria. En particular, se busca esclarecer si la empresa que gestiona la plataforma debe ser considerada como el prestador del servicio, convirtiéndose en sujeto obligado, o si los proveedores individuales que utilizan la plataforma son los responsables del IVA. Esta cuestión es esencial, ya que tiene implicaciones significativas para la recaudación impositiva y la regulación de los negocios digitales en la Unión Europea (UE). La sentencia citada se ha traducido en un precedente importante sobre cómo deben tratarse fiscalmente las operaciones en línea en un entorno empresarial en constante evolución.

Palabras clave

Negocios digitales; IVA; servicios en línea.

¹ Doctoranda en Derecho Financiero de la Universidad de Cádiz.

ANALYSIS OF THE ONLINE SERVICE PROVIDER'S ROLE AND ITS TAX LIABILITY. COMMENTS ON ECJ JUDGEMENT ONLYFANS

Abstract

The rise of digital businesses has given rise to controversial issues in VAT matters and incongruities within traditional tax structures, which did not encompass the nuances of this modality. This study examines the contentious case before the Court of Justice of the European Union (CJEU) in the case Fenix International Ltd. (platform known as OnlyFans), challenging the validity of Article 9 bis of Regulation (EU) 282/2011, concerning the provision of services via electronic means. The primary objective is to identify the service provider and determine whether the platform acts as an intermediary. Specifically, the inquiry seeks to clarify whether the company managing the platform should be regarded as the service provider, thereby becoming the obligated party, or if individual providers using the platform bear the responsibility for VAT. This issue is pivotal, with significant implications for tax collection and the regulation of digital businesses in the European Union (EU). The referenced judgment has set a significant precedent on how online operations should be treated fiscally in an ever-evolving business environment.

Keywords

Digital businesses; VAT; online services.

ANALYSE DE LA FIGURE DU PRESTATAIRE DE SERVICES EN LIGNE ET DE SA RESPONSABILITÉ FISCALE. COMMENTAIRE DE L'ARRÊT DE LA CJUE ONLYFANS

Résumé

L'émergence des entreprises numériques a soulevé des questions controversées en matière de TVA et des incohérences au sein des structures fiscales traditionnelles, qui ne prenaient pas en compte les spécificités de ce mode opératoire. Cette étude examine le cas controversé devant la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans l'affaire Fenix International Ltd. (Plateforme connue sous le nom d'OnlyFans), remettant en question la validité de l'article 9 bis du Règlement (UE) 282/2011, en lien avec la fourniture de services par voie électronique, dans le but d'identifier le prestataire de services et de déterminer si la plateforme agit en tant qu'intermédiaire. En particulier, la recherche vise à clarifier si l'entreprise qui gère la plateforme doit être considérée comme le prestataire de services, devenant ainsi le responsable, ou si les fournisseurs individuels utilisant la plateforme sont responsables de la TVA. Cette question est essentielle, avec des implications majeures pour la collecte des impôts et la réglementation des entreprises numériques dans l'Union européenne (UE). La dé-

cision mentionnée a établi un précédent important sur la manière dont les opérations en ligne doivent être traitées fiscalement dans un environnement commercial en évolution constante.

Mots clés

Entreprises numériques; TVA; CJUE; services en ligne.

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTUALIZACIÓN NORMATIVA. II. ANÁLISIS DEL CASO DE ESTUDIO: 1. Contexto y antecedentes. 2. Cuestiones planteadas y argumentos de las partes. 3. Decisión final del TJUE. III. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES. *BIBLIOGRAFÍA.*

I. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTUALIZACIÓN NORMATIVA

La dinámica y continua evolución de la economía digital ha planteado una serie de desafíos en múltiples ámbitos jurídicos, en general, y en el sector fiscal, en particular (Pava Ramírez, 2018). La proliferación de plataformas en línea y redes de telecomunicaciones ha transformado la manera en que los servicios son prestados y recibidos, planteando interrogantes en cuanto a la identificación de los sujetos responsables desde el punto de vista fiscal, así como en relación con la adecuada tributación en un contexto transfronterizo (OCDE, 2014). La reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el caso *Fenix International Ltd.* (asunto C-695/20)² ha arrojado luz sobre esta cuestión, generando una profunda reflexión sobre la naturaleza de la relación entre los intermediarios y los servicios que prestan a través de plataformas digitales.

Este análisis jurisprudencial tiene como objetivo explorar y analizar, en profundidad, la citada sentencia, considerándola como un punto de partida para una discusión más amplia sobre los desafíos legales y fiscales vinculados a la prestación electrónica de servicios a través de plataformas digitales, lo cual proporciona claridad en cuanto a la designación de prestadores y su responsabilidad fiscal en la prestación de servicios electrónicos. Este caso 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 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y, por otro, 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. Especialmente, plantea la cuestión del margen de apreciación de que dispone el Consejo para

² Sentencia de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127.

aplicar la Directiva del IVA³, la cual reviste singular importancia en el contexto de la influencia de las plataformas en línea de la economía digital y su papel en la recaudación del IVA (OCDE, 2019).

Así, el presente texto pretende clarificar la manera en que el derecho tributario de la UE está respondiendo a los desafíos de la era digital en relación con la designación de prestadores y la tributación de servicios electrónicos y las brechas aún existentes, así como aportar posibles soluciones futuras.

II. ANÁLISIS DEL CASO DE ESTUDIO

1. CONTEXTO Y ANTECEDENTES

La plataforma OnlyFans, creada por Guy y Timothy Stokely en 2016, pertenece a la entidad Fenix International Ltd., fiscalmente registrada en Reino Unido y posicionada como una red social de alcance global de contenido para adultos. Esta plataforma se erige como un punto de encuentro para compartir contenido mediante dos tipos de perfiles: creadores y seguidores. Los creadores, quienes ostentan identidades virtuales dentro de la plataforma, disponen de la prerrogativa de cargar y difundir un espectro diversificado de contenido, pudiendo transmitir en tiempo real material visual o audiovisual y enviar mensajes reservados a sus seguidores. Concomitantemente, los seguidores participan en un intercambio financiero para acceder a la producción de los creadores, realizando abonos puntuales o suscripciones mensuales, con el fin de interactuar con el contenido o incluso con los autores. Asimismo, dichos seguidores pueden expresar su apoyo económico en forma de propinas o donativos, en términos de acceso a contenidos específicos. Los creadores, por su parte, se encuentran facultados para establecer el umbral de suscripción mensual correspondiente a sus respectivos perfiles, mientras que la plataforma establece una cuantía mínima tanto para las cuotas mensuales como para las propinas (Brewster y Darkins, 2021).

La plataforma, en su papel de intermediario financiero, ejecuta el proceso de cobro y distribución de pagos efectuados por los seguidores, externalizando esta operativa a través de un proveedor de servicios de pago, determinando, además, las condiciones generales que delinear la utilización de la plataforma.

³ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348).

En consonancia, Fenix aplica una retención del 20 % sobre las cantidades recibidas por los seguidores como cobro a los creadores por el servicio de la plataforma, procediendo, posteriormente, a emitir facturas a dichos creadores, añadiendo una carga tributaria del 20 % en concepto de IVA, según corresponda fiscalmente.

El 22 de abril de 2020, la autoridad tributaria británica correspondiente procedió a emitir liquidaciones a Fenix, referentes al IVA que, desde su perspectiva, debió haber sido aportado durante el período comprendido entre julio de 2017 hasta enero de 2020, además del mes de abril de 2020, imponiendo a Fenix la obligación de liquidar el IVA no únicamente sobre la retención del 20 %, sino sobre la totalidad de las cantidades desembolsadas por los seguidores. Se fundamentó esta decisión sobre la premisa de que Fenix operó en nombre propio, bajo la égida del art. 9 bis del del Reglamento de Ejecución 282/2011⁴, tal como fue introducido en este último por el Reglamento de Ejecución 1042/2013⁵.

En réplica, el 27 de julio de 2020, Fenix impugnó ante el órgano jurisdiccional remitente de Reino Unido, donde cuestionó la base legal de las liquidaciones en cuestión, fundamentada en el art. 47, apdos. 4 y 5, de la Value Added Tax Act 1994, en su versión vigente durante el tiempo del litigio. Fenix adujo la falta de validez del art. 9 bis y mantuvo que no quedaba comprendida dentro de su ámbito de.

Desde esta perspectiva, la autoridad tributaria basó sus liquidaciones en el art. 9 bis sin haber examinado el art. 28 de la Directiva del IVA en sí mismo. Este escenario da origen a incertidumbres en el órgano jurisdiccional remitente en lo concerniente a la validez del art. 9 bis, dado que, en su opinión, aunque este artículo pretenda aplicar el art. 28 de la Directiva del IVA, podría eventualmente exceder los límites del poder de ejecución otorgado al Consejo.

En congruencia con este planteamiento, una disposición ejecutora de un acto legislativo será admisible únicamente si respeta los objetivos fundamentales del acto, resulta necesario o útil para su implementación y no modifica ni complementa el acto en cuestión, ni siquiera en sus elementos secundarios⁶. En correspondencia, el órgano jurisdiccional remitente subraya que la versión

⁴ Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, 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 L 77, pp. 5.

⁵ Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución Núm. 282/2011 en lo relativo al lugar de las prestaciones de servicios, DL 284, p. 4.

⁶ Sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Consejo, C-65/13, EU:C:2014:2289.

del art. 9 bis posee diferencias sustanciales y supera el marco de la propuesta de regulación presentada por la Comisión para enmendar el Reglamento de Ejecución 282/2011.

Mientras el art. 28 de la Directiva del IVA hace alusión a un sujeto pasivo actuando en su nombre, pero para un tercero, la inclusión de la presunción contemplada en el art. 9 bis podría implicar su aplicación amplia a todos los sujetos pasivos involucrados en la provisión de servicios. El órgano jurisdiccional remitente igualmente sugiere que el propósito del art. 9 bis reside en trasladar la obligación del IVA al intermediario, requiriendo de los Estados miembros una interpretación conjunta y vinculante (Comisión Europea, 2015).

En dicha línea, el traslado de la obligación fiscal no encarna una medida meramente técnica, sino una alteración sustantiva. Además, el tribunal trae a colación que, en relación con la condición según la cual el contribuyente debe actuar en su propio nombre pero por cuenta ajena, conforme al art. 6, apdo. 4, de la Directiva 77/388/CEE, el órgano jurisdiccional nacional debe efectuar un análisis para determinar si el sujeto pasivo actúa en efecto en su propio nombre⁷, por lo que la inclusión de la presunción en el art. 9 bis anula el requerimiento de examinar la situación económica y comercial del sujeto pasivo. A raíz de este análisis, el Tax Chamber optó por suspender el procedimiento y someter al TJUE la siguiente cuestión prejudicial: «¿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]?».

2. CUESTIONES PLANTEADAS Y ARGUMENTOS DE LAS PARTES

Los Gobiernos de Italia y el Reino Unido, junto con el Consejo y la Comisión, defienden la validez del mencionado art. 9 bis y, en contraste, Fenix sostiene la procedencia de declarar la nulidad del precepto en cuestión. Dentro de este contexto, se deben analizar, en primer lugar, la concepción del «poder de ejecución» conforme al art. 291 TFUE, párrafo 2 (sección A), para luego abordar la aplicación del art. 28 de la Directiva sobre el IVA a través del art. 9 bis (sección B).

En primer lugar, tanto el TFUE como la jurisprudencia del TJUE han determinado una distinción clara entre el «poder delegado» y el «poder

⁷ Sentencia de 14 de julio de 2011, *Henfling y otros*, C-464/10, EU:C:2011:489, apdo. 42.

de ejecución», en virtud de los arts. 290 TFUE y 291 TFUE, respectivamente⁸. Cuando el legislador opta por conferir a la Comisión el poder delegado o el poder de ejecución, ejerce una facultad de apreciación que debe ser ejercida en consonancia con las condiciones estipuladas en dichos artículos⁹. Desde esta perspectiva, un acto legislativo podría delegar en la Comisión el poder para dictaminar actos no legislativos de alcance general que complementen o alteren aspectos no fundamentales del acto legislativo en cuestión.

El acto legislativo que transfiere la delegación debe definir de manera precisa los objetivos, el contenido, el alcance y la duración de dicha delegación. En consecuencia, la delegación del poder implica la formulación de normas que se adhieren a la estructura normativa delineada por el acto legislativo de base.

Aun cuando el art. 291 TFUE no defina el concepto de «acto de ejecución», el TJUE ha afirmado que la «ejecución» comprende tanto la formulación de reglas de implementación como la aplicación de reglas a casos particulares mediante actos de naturaleza individual¹⁰. Por ende, la Comisión está facultada para adoptar las normas de desarrollo necesarias o convenientes para la implementación de dicho acto, siempre y cuando estas no contradigan su contenido¹¹. En el ejercicio del poder de ejecución conferido, la entidad encargada debe clarificar el contenido de un acto legislativo para asegurar su aplicación de manera uniforme en los Estados miembros.

En este contexto, la entidad precisará el acto legislativo cuando las disposiciones del acto de ejecución, por una parte, respeten los objetivos generales perseguidos por el acto legislativo y, por otra, sean necesarias o útiles para la

⁸ En virtud del art. 290 del TFUE, un acto legislativo podrá delegar en la Comisión los poderes para adoptar actos no legislativos de alcance general que completen o modifiquen determinados elementos no esenciales del acto legislativo, mientras que, según el art. 291 TFUE, los Estados miembros adoptarán todas las medidas de derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión y, 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 arts. 24 y 26 del TUE, al Consejo.

⁹ Sentencia de 16 de julio de 2015, Comisión/Consejo, C-88/14, EU:C:2015:499, apdo. 28.

¹⁰ Sentencia de 1 de marzo de 2016, National Iranian Oil Company, C-440/14, EU:C:2016:128, apdo. 36.

¹¹ Sentencia de 9 de junio de 2016, Pesce y otros, C-78/16 y C-79/16, EU:C:2016:428, apdo. 46.

implementación de este, sin alterarlo ni en su totalidad ni en sus aspectos no fundamentales¹².

En el caso objeto de estudio, fue el Consejo quien adoptó la Directiva del IVA, basándose en el art. 93 del Tratado de la Comunidad Europea (actualmente el art. 113 del TFUE). Adicionalmente, adoptó el art. 9 bis fundamentado en el art. 397 de dicha directiva. Desde esta perspectiva, surge la cuestión de determinar si, en el marco de la ejecución según el art. 291, apdo. 2, TFUE, debe establecerse una distinción basada en si la institución que lleva a cabo la ejecución es la Comisión o el Consejo.

En este aspecto, el propio tenor del art. 291, apdo. 2, TFUE revela que el Consejo ostenta un poder de ejecución propio, a diferencia del poder delegado definido en el art. 290, apdo. 1, TFUE, el cual está reservado para la Comisión. El ejercicio de la ejecución se reserva excepcionalmente al Consejo en circunstancias específicas y debidamente justificadas, en los casos explícitamente contemplados por dicha disposición, y se limitan exclusivamente a la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC)¹³. Por tanto, el Consejo debe motivar la decisión mediante la cual se reserva la competencia de ejecución y, según el art. 397 de la Directiva sobre el IVA, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas requeridas para la implementación de la Directiva. La adopción del Reglamento de Ejecución 282/2011 por parte del Consejo y particularmente su art. 9 bis se cimenta en un fundamento jurídico inherente al IVA. En virtud de estos elementos, la adopción de este reglamento de ejecución representa un caso debidamente justificado, en concordancia con el art. 291, apdo. 2, TFUE¹⁴.

En segundo lugar, si bien el Consejo podría haber modificado el art. 28 de la Directiva sobre el IVA para esclarecer su contenido, no afectaría a la interpretación presentada, ya que el Consejo posee la capacidad de llevar a cabo un acto de ejecución en las condiciones del art. 291, apdo. 2, TFUE. En este sentido, la alteración de la Directiva sobre el IVA sobre la base del art. 113 TFUE requiere que tanto el Parlamento Europeo como el Comité Económico y Social sean consultados, un procedimiento que no se aplica a la adopción de un reglamento de ejecución bajo el amparo del art. 397 de la Directiva. Como

¹² Sentencia de 15 de octubre de 2014, Parlamento/Comisión, C-65/13, EU:C:2014:2289, apdos. 45 y 46.

¹³ STJUE (Gran Sala) de 1 de diciembre de 2015, Parlamento/Consejo, C-124 y 125/13, EU:C:2015:790, apdo. 53.

¹⁴ Conclusiones del abogado general Rantos de 15 de septiembre de 2022, Fenix International, C-695/20, EU:C:2022:685, punto 37.

resultado, el proceso de enmienda de esta es más intrincado y extenso que la ejecución de un acto de esta misma naturaleza.

En tercer lugar, a pesar de ejecutar uno de sus propios actos legislativos, el Consejo debería poseer una autoridad más amplia en comparación con la Comisión cuando adopta medidas de aplicación de un acto legislativo emanado de otra entidad de la Unión, lo que no es óbice para otorgar al Consejo un trato distinto al conferido a la Comisión en lo concerniente al poder de ejecución previsto en el art. 291, apdo. 2, TFUE. El Consejo podría necesitar clarificar el contenido de un acto legislativo¹⁵.

La formulación de las normas fundamentales de una materia se reserva a la competencia del legislador de la Unión, debiendo integrarse en la normativa de base. De esta premisa se deriva que las disposiciones que establecen los componentes esenciales de una normativa de base, cuya adopción implica decisiones políticas dentro de las responsabilidades inherentes al legislador europeo, no pueden ni ser objeto de delegación ni formar parte de actos de ejecución¹⁶.

En definitiva, de la jurisprudencia emanada del TJUE se infiere que el art. 9 bis, en relación con el art. 291, apdo. 2, TFUE, y el art. 397 de la Directiva del IVA, se considera válido si, por un lado, se ajusta a los objetivos generales esenciales perseguidos por el art. 28 de esta directiva y, por otro lado, resulta necesario o conveniente para llevar a cabo la implementación del art. 28 sin alterar ni modificar sus aspectos fundamentales.

Por otro lado, la disparidad intrínseca entre los poderes delegado y de ejecución, delineada en los arts. 290 y 291 TFUE, acarrea una sutil controversia. El poder delegado permite «completar o modificar» ciertos elementos no esenciales de un acto legislativo, mientras que, en relación con el poder de ejecución, se requiere que «precise» el contenido normativo del acto. Aunque la distinción conceptual entre ambos no es siempre evidente, la clave radica en que la delegación legislativa otorga a la entidad la capacidad de resolver aspectos que el legislador podría haber decidido, mientras que la ejecución se aplica a disposiciones cuyo contenido ya ha sido establecido (Englisch, 2021).

¹⁵ Esta situación podría surgir, por ejemplo, en el ámbito de la fiscalidad, particularmente en presencia de tecnologías emergentes (como el comercio electrónico en el caso actual), las cuales podrían generar cadenas largas de transacciones para la provisión de servicios. En este contexto, el reglamento de ejecución, de acuerdo con el art. 288 del TFUE, adquiere carácter de alcance general, vincula en su totalidad y es aplicable directamente en todos los Estados miembros, incluso cuando el acto legislativo tenga naturaleza de directiva, como sucede en el asunto presente.

¹⁶ Sentencia de 10 de septiembre de 2015, Parlamento/Consejo, C-363/14, EU:C:2015:579, apdo. 46.

Siguiendo esta línea, el art. 291, apdo. 2, TFUE, se orienta hacia el ejercicio de la autoridad ejecutiva, la cual excluye lo superfluo para la aplicación práctica de una norma ya establecida y finalizada. Por el contrario, el art. 290.1 TFUE demanda la delimitación de los objetivos de la delegación, así como su contenido y alcance, lo que indica que se espera de la Comisión algo más que la mera ejecución de una disposición en la que todos estos aspectos ya se han resuelto, conllevando un margen de creatividad normativa que es inalcanzable en el ámbito de la ejecución pura¹⁷.

En esta disyuntiva, resulta esclarecedor comparar el concepto de «ley interpretativa», el cual guarda similitudes con un acto de ejecución. Una ley interpretativa solo puede reconocer, sin introducir innovaciones, un derecho preexistente que, debido a una definición imperfecta, puede ser objeto de controversias (Chamon, 2015). En esta óptica, tanto una ley interpretativa como un acto de ejecución aclara el sentido de una ley previa, sin añadir nuevas disposiciones.

En simultáneo, la ejecución implica una actividad normativa y se hace difícil concebir un acto de ejecución que no contribuya al marco normativo definido por el acto legislativo, por lo que no cabe entender que carezca de fuerza normativa (Lenaerts y Van Nuffel, 2021). En este contexto, el acto de ejecución optaría por una de estas interpretaciones con el propósito de uniformizar la aplicación del acto legislativo¹⁸.

En el presente caso, el litigio principal surge a raíz de la decisión de la Administración Tributaria de considerar que Fenix actúa en nombre propio en virtud del art. 9 bis, mientras que Fenix sostiene que dicho artículo carece de validez. Puesto que el art. 9 bis fue establecido como un acto de ejecución del art. 28 de la Directiva del IVA, el examen de la legalidad de este artículo implica analizar la relación entre estos dos artículos, constituyendo la esencia de la cuestión prejudicial planteada¹⁹. El órgano jurisdiccional remitente parte del supuesto de que Fenix actúa en nombre propio, aunque en beneficio de los creadores. En consecuencia, se hace necesario analizar el alcance del art. 28 de la Directiva del IVA y dilucidar la envergadura del art. 9 bis para verificar si se califica como un acto de ejecución conforme al art. 291, apdo. 2, TFUE en relación con el art. 28 de la Directiva.

¹⁷ Conclusiones del abogado general Rantos, Fenix International, C-695/20, EU:C:2022:685, punto 42.

¹⁸ Sentencia de 17 de marzo de 2016, Parlamento/Consejo, C-286/14, EU:C:2016:183, apdo. 41.

¹⁹ Sentencia de 2 de junio de 2022, SR (Gastos de traducción de un procedimiento civil), C-196/21, EU:C:2022:427, apdo. 25.

El art. 28 de la Directiva del IVA estipula que, cuando un sujeto pasivo actúa en nombre propio, pero en beneficio ajeno, como intermediario en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios (Terra y Kajus, 2022). Este artículo crea la ficción legal de dos prestaciones de servicios idénticas que ocurren de forma consecutiva. Se postula que el operador que funge como intermediario en la prestación de servicios, conocido como comisionista, recibe inicialmente los servicios del operador por cuenta del cual actúa, denominado comitente, para luego, en un segundo momento, prestar personalmente dichos servicios al cliente²⁰. Este proceso conlleva que, en el ámbito de la relación entre el comitente y el comisionista, sus roles respectivos de proveedor de servicios y pagador se invierten de manera ficticia en materia de IVA.

Como corolario, deben concurrir dos requisitos para que el art. 28 de la Directiva del IVA sea de aplicación: que el comisionista intervenga en representación del comitente en la prestación de servicios y que exista una correspondencia entre los servicios prestados al comisionista y los servicios cedidos al comitente, produciéndose una transferencia del derecho de propiedad. Además, el art. 28 de la Directiva del IVA forma parte del título IV de la Directiva, con la denominación de «Hecho imponible», redactado en términos generales, sin restricciones sobre su alcance. En consecuencia, si la prestación de servicios en la cual un comisionista intermedia está sujeta a IVA, la relación jurídica entre él y el comitente también estará sujeta a IVA²¹.

Este art. 28 se refiere a un intermediario denominado «opaco», en el sentido de que el sujeto pasivo actúa en nombre propio, pero en beneficio ajeno, en contraste con el intermediario «transparente», que actúa en nombre de otro y en beneficio ajeno, contemplado en el art. 46 de la Directiva del IVA. La Directiva del IVA establece reglas específicas para las prestaciones de servicios llevadas a cabo por un comisionista, quien actúa en nombre propio, pero en beneficio ajeno, y estas reglas difieren de aquellas que rigen las prestaciones de servicios realizadas por un mandatario, quien actúa en nombre y beneficio ajenos; por lo que estaríamos, en este caso, ante un intermediario «opaco»²².

En este caso, se requiere evaluar si el art. 9 bis salvaguarda los objetivos generales buscados por el art. 28 de la Directiva del IVA y si resulta necesario

²⁰ Sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apdo. 35.

²¹ Sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apdo. 87.

²² Conclusiones del abogado general Rantos, Fenix International, C-695/20, EU:C:2022:685, punto 54.

o beneficioso para la ejecución de este artículo, sin que incida en su totalidad (Claessens y Corbett, 2015). El art. 28 de la Directiva del IVA persigue esclarecer las condiciones bajo las cuales un comisionista asume el papel de proveedor de servicios en el marco del IVA, pero, siendo un artículo datado en 1977, surgió en un período en el que el comercio electrónico no existía. Como se deduce del Reglamento de Ejecución 282/2011, su finalidad es asegurar una aplicación coherente del sistema actual de IVA, incorporando medidas diseñadas para otorgar un trato uniforme en toda la UE. Además, subraya la necesidad de aclarar quién es el proveedor a efectos de IVA cuando la prestación de servicios electrónicos se desarrolla mediante redes de telecomunicaciones, interfaces o portales.

Por un lado, el art. 28 de la Directiva del IVA está redactado en términos generales, sin contener limitaciones respecto a su alcance o su campo de aplicación, por lo que ninguna categoría de servicios se excluye del ámbito material de este artículo. Por otro lado, el art. 9 bis aborda cuándo un intermediario se convierte en sujeto pasivo del IVA en la prestación de servicios electrónicos, en particular a través de una plataforma en línea. Esta cuestión se inserta dentro del marco del art. 28 de la Directiva del IVA, por lo cual el art. 9 bis respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por el art. 28 mencionado (Echevarría Zubeldía, 2022).

Atendiendo a la facultad de apreciación que el legislador de la UE posee al determinar la atribución de un poder delegado o ejecutivo, el control judicial se circunscribe a errores manifiestos en cuanto a si el legislador pudo haber considerado que el marco legal establecido en la Directiva del IVA, art. 28, requería únicamente especificaciones y no modificaciones en elementos no esenciales y que las disposiciones de dicho artículo exigían uniformidad en las condiciones de implementación²³.

Previamente a la introducción del art. 9 bis, la cuestión relativa a los comisionistas y su relación con el IVA había generado debates en el Comité del IVA, determinando que, al determinar el lugar de prestación de servicios electrónicos a un consumidor final a través de intermediarios, se debía identificar al prestador del servicio y, si el servicio era prestado al consumidor final, se consideraría que el intermediario actuaba en nombre propio a menos que el prestador estuviera expresamente mencionado (Comisión Europea, 2017).

En suma, el art. 9 bis tiene un carácter técnico al establecer criterios para identificar al prestador del servicio y al deudor del IVA, así como para determinar el lugar de operaciones imponibles. La clarificación persigue

²³ Sentencia de 18 de marzo de 2014, Comisión/Consejo, C-427/12, EU:C:2014:170, apdo. 40.

dos objetivos: garantizar seguridad jurídica para los involucrados y asegurar la correcta recaudación del IVA correspondiente a distintas prestaciones de servicios. Dicha clarificación es esencial para prevenir la doble imposición y asegurar la neutralidad fiscal²⁴. Dado que la Directiva del IVA no ofrece una aplicación uniforme del sistema actual en este ámbito, sin una disposición como el art. 9 bis, los distintos prestadores de servicios podrían convertirse en deudores individuales del impuesto, dificultando su recaudación. En virtud del art. 291 TFUE, apdo. 2, el Consejo estaba facultado para especificar el contenido normativo del art. 28 de la Directiva del IVA en relación con los servicios electrónicos, así como otorgar poder de ejecución para garantizar la uniformidad en la implementación de este. Por lo cual, el art. 9 bis resulta necesario para aplicar el art. 28 de manera efectiva (Chamon, 2023).

En cuanto a si el art. 9 bis complementa o modifica el art. 28 de la Directiva del IVA, se deben estudiar sus distintos apartados para hacer un correcto análisis de la cuestión. El primer apartado establece una presunción sobre cuándo un sujeto pasivo actúa en nombre propio, pero por cuenta de otro. Se argumenta que esta presunción aclara y concreta el art. 28 y no lo modifica. Además, el art. 28 ya se refiere al concepto de «sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena». El segundo y tercer apartados establecen condiciones que desvirtúan la presunción del primer apartado en situaciones específicas y se defiende que estas condiciones concuerdan con la intención del art. 28 de trasladar la imputación del IVA al intermediario. Se argumenta que este párrafo no excede el poder de ejecución del Consejo, ya que toma en cuenta la realidad económica y mercantil, y no solo las relaciones contractuales.

La presunción *iuris et de iure* se aplica cuando el intermediario autoriza el cargo al cliente, presta los servicios o establece los términos y condiciones generales de la prestación (Weidmann, 2015). Estas situaciones involucran al intermediario en la prestación de servicios, por lo que la presunción tiene en cuenta la realidad económica y no solo los aspectos contractuales.

Por tanto, el art. 9 bis de la Directiva del IVA no excede del poder de ejecución del Consejo, ya que tiene un propósito técnico y clarificador, resultando necesario para aplicar efectivamente el art. 28 en el contexto de servicios electrónicos prestados a través de intermediarios. El Tribunal de Justicia debería concluir que el art. 9 bis es válido en virtud del art. 291 TFUE.

²⁴ Conclusiones del abogado general Rantos, Fenix International, C-695/20, EU:C:2022:685, punto 63.

3. DECISIÓN FINAL DEL TJUE

En contraposición a la posición esgrimida por Fenix, el Consejo tuvo en debida consideración, al momento de adoptar el tercer párrafo del art. 9 bis, apdo. 1, del Reglamento de Ejecución en cuestión, la intrincada realidad económica y comercial de las operaciones. Esto se contextualiza en el ámbito de la prestación de servicios electrónicos a través de una red de telecomunicaciones, interfaces o portales, ajustándose a las demandas emanadas del art. 28 de la Directiva sobre el IVA.

Según el criterio del TJUE, cuando un sujeto pasivo que media en la provisión de un servicio electrónico operando a través de una plataforma en línea ostenta la facultad de autorizar la prestación del servicio o la imposición de cargos al cliente, así como establecer los términos y condiciones generales de dicha provisión, dicho sujeto pasivo se erige con la capacidad de unilateralmente definir elementos esenciales de la prestación. Entre estos se incluyen la ejecución del servicio y el momento de su realización, las condiciones bajo las cuales se demandará la contraprestación, o incluso las normativas que conforman el marco general de la prestación.

Atendiendo a la realidad económica y comercial subyacente, se considera que dicho sujeto pasivo ejerce la función de proveedor de los servicios (Merkx, 2023), conforme al art. 28 de la Directiva sobre el IVA. En consecuencia, resulta plenamente congruente con las disposiciones del art. 28 de la Directiva sobre el IVA que, en las situaciones esbozadas en el tercer párrafo del art. 9 bis, apdo. 1, del Reglamento de Ejecución 282/2011, dicho sujeto pasivo no tenga la posibilidad de evadir la presunción establecida en el mencionado art. 28 mediante la designación contractual de otro sujeto pasivo como el prestador de los servicios en cuestión, ya que esta última disposición no puede tolerar cláusulas contractuales que no reflejen fielmente la realidad económica y comercial subyacente.

La ausencia de mención en el art. 28 de la Directiva sobre el IVA de las circunstancias delimitadas en el tercer párrafo del art. 9 bis, apdo. 1, del Reglamento de Ejecución 282/2011 no menoscaba el argumento presentado. Al enumerar explícitamente dichas circunstancias, el art. 9 bis, apdo. 1, tercer párrafo, del Reglamento de Ejecución 282/2011 no procura alterar el contenido normativo del art. 28 de la Directiva sobre el IVA; por el contrario, su función reside en concretar la aplicación de este último para los casos particulares de los servicios a los que hace referencia el art. 9 bis, apdo. 1, del citado reglamento de ejecución.

El argumento planteado por Fenix, en virtud del cual resulta contrario al art. 28 de la Directiva sobre el IVA tratar al sujeto pasivo mencionado en dicho artículo como el proveedor de los servicios cuando el cliente final es

consciente de la existencia del mandato entre el comitente y el comisionista, así como de la identidad de este último, carece de fundamento para el TJUE.

A pesar de que es cierto que, para que se aplique el art. 28 de la Directiva sobre el IVA, es esencial la existencia de un mandato en virtud del cual el comisionista participe en la prestación de los servicios en nombre del comitente, esta circunstancia no es suficiente, por sí sola, para excluir que el sujeto pasivo mediador en la provisión de servicios actúe en su propio nombre, pero en interés ajeno. En este contexto, las facultades ejercidas por el sujeto pasivo en el contexto de la provisión de servicios en la que ha intervenido son el factor preponderante. Asimismo, no se puede inferir que el tercer párrafo de esta disposición complementa o altere el art. 28 de la Directiva sobre el IVA. Por tanto, al adoptar el art. 9 bis, apdo. 1, del Reglamento de Ejecución 282/2011, con el objetivo de asegurar una aplicación coherente del art. 28 de la Directiva sobre el IVA para los servicios a los que alude esta primera disposición, el Consejo no ha excedido las competencias de ejecución que le han sido conferidas por el art. 397 de dicha directiva, en virtud del art. 291 TFUE, apdo. 2.

III. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La sentencia del TJUE en el caso *Fenix* marca un hito en el desarrollo del derecho tributario en la era digital, al abordar de manera precisa y analítica la cuestión de la designación de prestadores en el contexto de la prestación electrónica de servicios. A medida que la economía digital continúa redefiniendo las dinámicas comerciales y fiscales, esta sentencia se convierte en un faro de claridad para el sistema legal y fiscal de la UE. Las implicaciones de la sentencia son múltiples y repercuten en la dinámica de poder de ejecución del Consejo de la Unión Europea, el funcionamiento del sistema común del IVA y las perspectivas futuras de tributación en la economía digital (Cole, 2023).

En primer lugar, la sentencia *Fenix* reafirma el papel clave del Consejo de la Unión Europea en la determinación y ejecución de las normativas fiscales en la UE. La interpretación del TJUE respecto a las competencias de ejecución del Consejo resalta la necesidad de una aplicación uniforme de las disposiciones legales en el ámbito del IVA, especialmente en el contexto de la prestación electrónica de servicios. La sentencia establece que la adopción del art. 9 bis, apdo. 1, del Reglamento de Ejecución 282/2011, por parte del Consejo, no sobrepasó las competencias de ejecución establecidas por la Directiva sobre el IVA. Dicho dictamen refuerza el papel del Consejo en la armonización y adaptación de las regulaciones fiscales a las realidades cambiantes de la economía digital.

En segundo lugar, la sentencia despeja cuestiones controvertidas dentro del sistema común del IVA, proporcionando claridad sobre la responsabilidad fiscal de los intermediarios en la prestación electrónica de servicios. Cuando un intermediario tiene la facultad de autorizar o fijar los términos de la prestación de servicios, se le considera el prestador de los servicios a efectos del art. 28 de la Directiva sobre el IVA. Esta interpretación se alinea con la necesidad de garantizar la coherencia y eficiencia del sistema tributario en el entorno digital, al reconocer la capacidad de los intermediarios para influir en aspectos esenciales de la prestación de servicios y la recaudación de impuestos correspondiente.

Y, en tercer lugar, se debe considerar el posible escenario futuro, ya que resulta crucial que cualquier evolución normativa futura conserve un equilibrio entre la eficiencia fiscal, la competitividad y la equidad, teniendo en cuenta la complejidad de las cadenas de operaciones en línea y la evolución constante de la tecnología, por lo cual es importante que la UE pueda ejercitar el poder de ejecución para adaptar normativas más tradicionales a los modelos de negocios digitales en auge.

En última instancia, la sentencia del TJUE en el caso *Fenix* refuerza la importancia de la adaptabilidad y la coherencia en el derecho tributario en la era digital. A medida que las plataformas digitales y las redes de telecomunicaciones continúan transformando la manera en que los servicios son prestados y consumidos, es esencial que el marco legal y fiscal se ajuste para abordar las realidades cambiantes del comercio electrónico. La sentencia representa un paso hacia adelante en la comprensión y regulación de la tributación en el ámbito digital, pero también subraya la necesidad de un enfoque continuo y evolutivo para abordar los desafíos fiscales en constante cambio. El futuro de la tributación en la economía digital dependerá de la habilidad de los legisladores para adaptarse y mantener un equilibrio entre la innovación y la equidad fiscal, siendo fundamental la colaboración entre autoridades fiscales y las plataformas de negocios *online* para llegar a un panorama tributario que contemple todas las vicisitudes de esta tipología de negocio y que sea susceptible de adaptabilidad a los cambios que, inevitablemente, seguirán acechando a esta realidad económica en continua evolución.

Bibliografía

- Brewster, T. y Darkins, D. (2021). La secreta y oscura historia del multimillonario propietario de OnlyFans. *Forbes México*, 16-06-2021. Disponible en: <http://tinyurl.com/3xks8yw4>.
- Chamon, M. (2015). The diving line between delegated and implementing acts, part two: the court of justice sidesteps the difficulty in *Commission vs. Parlia-*

- ment and Council (visa reciprocity). *Common Market Law Review*, 52 (6), 1617-1634. Disponible en: <https://doi.org/10.54648/COLA2015133>.
- Chamon, M. (2023). Only Fans of the Council's implementing powers Luxembourg: Fenix International. *Common Market Law Review*, 60 (6), 1683-1704.
- Claessens, S. y Corbett, T. (2015). Intermediated delivery and third-party billing: implications for the operation of VAT systems around de world. En M. Lang e I. Lejeune (eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy* (pp. 59-78). Netherlands: Wolters Kluwer.
- Comisión Europea. (2015). *VAT 2015: Harmonised application of the presumption*. (Report EC. Bulletin EC; EU VAT Committee 885). Bruselas: EU. Disponible en: <http://tinyurl.com/2f52d238>.
- Comisión Europea. (2017). *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee*. (Report EC. Bulletin EC; EU VAT Committee). Bruselas: EU. Disponible en: <http://tinyurl.com/9hj2abw>.
- Cole, E. (2023). Court of Justice of the European Union strips it down for OnlyFans (C-695/20 Fenix International vs. HMRC). *European Law Blog* [blog], 31-03-2023. Disponible en: <http://tinyurl.com/2p9n9td7>.
- Echevarría Zubeldia, G. (2022). El caso OnlyFans: intermediación a efectos IVA en servicios electrónicos cuando aplica la regla del art. 9 bis del Reglamento 282/2011. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 83, 8.
- Englisch, J. (2021). Detailing EU legislation through implementing acts. *Yearbook of European Law*, 40 (1), 111-145. Disponible en: <https://doi.org/10.1093/yel/yeab007>.
- Lenaerts, K. y Van Nuffel, P. (2021). *EU Constitutional Law*. Oxford: Oxford University Press. Disponible en: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198851592.001.0001>.
- Merkx, M. (2023). Only Fans is presumed to be supplier of services as platform operator. *Highlights and Insights on European Taxation*, 5.
- OCDE. (2014). *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Tratado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014*. (Report OECD). París: OCDE. Disponible en: <http://tinyurl.com/3b4485x4>.
- OCDE. (2019). *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*. (Report OCDE). Paris: OCDE. Disponible en: <http://tinyurl.com/23efnj5h>.
- Pava Ramírez, J. (2018). Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del IVA en la prestación transfronteriza de servicios. *Revista de Derecho Fiscal*, 13, 91-127. Disponible en: <https://doi.org/10.18601/16926722.n13.04>.
- Terra, B. y Kajus, J. (2022). *A guide to the european VAT directives 2022: introduction to european VAT*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Disponible en: <http://tinyurl.com/mmzkvxp>.
- Weidmann, M. (2015). The New EU VAT rules on the place of supply of B2 C E-Services: practical consequences. The german example. *European Community Tax Review*, 24 (2), 105-118. Disponible en: <https://doi.org/10.54648/ECTA2015011>.