

Fiscal

Las plataformas de intermediación en línea en el IVA: conclusiones del abogado general en el asunto *Only Fans*

Análisis de las principales conclusiones del abogado general en el asunto *Only Fans* enfocadas a dirimir la validez o nulidad del artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido, extremo que determinará las obligaciones de las plataformas de intermediación en línea en relación con dicho impuesto.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El 15 de septiembre del 2022, el abogado general —señor Rantos— presentó sus conclusiones en el asunto C-695/20, relativo a la petición de decisión prejudicial para dirimir la validez o nulidad del artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido.

En el caso analizado se trata de dirimir, concretamente, si una entidad registrada (a efectos del impuesto sobre el valor añadido) en el Reino Unido que opera y controla una plataforma de intermediación en línea dedicada a una red social (*Only Fans*) —en la que usuarios de todo el mundo pueden participar como creadores de

contenido o como seguidores— está o no obligada al pago del citado impuesto.

Dicha plataforma se encarga de cobrar a los seguidores determinados importes que, posteriormente y tras aplicar un cargo del 20 %, abona a los creadores de contenido. Pues bien, dicho cargo del 20 % es el que ha venido configurando la base imponible de su impuesto sobre el valor añadido, extremo que la Administración tributaria británica no compartió, entendiendo que debía liquidar el impuesto sobre la base de la totalidad de los importes pagados por los seguidores y no sobre el citado cargo. Dicha conclusión se sostuvo sobre la base de la aplicación del artículo 9 bis del reglamento de ejecución, precepto

que podría llegar a considerarse nulo si —como se ha planteado finalmente en la cuestión prejudicial— hubiera de entenderse que con él se ha cambiado o modificado sustancialmente el precepto que desarrolla —art. 28 de la Directiva 2006/112—, produciéndose así una extralimitación de la facultad y el deber de ejecución del Consejo.

A efectos de centrar el debate, cabe recordar que el citado artículo 28 de la directiva 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», previsión desarrollada por el artículo 9 bis del reglamento de ejecución. Concreta éste que, 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.

En este contexto, el abogado general analiza si el citado artículo 9 bis, además de cumplir los objetivos perseguidos por el artículo 28 de la directiva, es necesario o útil para su ejecución, sin llegar a completarlo ni modificarlo, ni siquiera en sus elementos no esenciales, ya que en ese caso habría de considerarse nulo. Recuerda así la importancia de diferenciar las instituciones con poder delegado —en las que el legislador delega la posibilidad de resolver sobre extremos que, en principio, debería haber resuelto por sí mismo, completando o modificando así determinados elementos no esenciales del acto legislativo— de las instituciones con poder de ejecución —encargadas de precisar el contenido normativo de un acto o disposición definido por el legislador en sus extremos sustantivos, pero respecto del cual pueden plantearse diferentes interpretaciones que podrían llevar a los Estados

miembros a una aplicación divergente del texto legal—.

Teniendo en cuenta lo anterior, el abogado general analiza tanto lo dispuesto por el artículo 28 de la directiva como el alcance del artículo 9 bis con el fin de comprobar si este último constituye realmente un acto de ejecución —en el sentido del artículo 291.2 del Tratado Fundamental de la Unión Europea— de dicho artículo 28. De tal examen, destacamos las siguientes cuestiones:

El artículo 28 de la directiva establece una presunción («se considerará»), que el propio Tribunal de Justicia ha calificado de ficción jurídica por la que ha de entenderse que el operador que actúa como intermediario en la prestación de servicios (y que es el comisionista) recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa (que es el comitente) antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente. De ello resulta que, al tratarse de la relación jurídica entre el comitente y el comisionista, sus papeles respectivos de prestador de servicios y de pagador se invierten ficticiamente a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

Por tanto, para aplicar el artículo 28 deben concurrir dos requisitos: por una parte, que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios y, por otra parte, que exista una identidad entre los servicios prestados al comisionista y los servicios cedidos al comitente.

Además, como ya señaló el propio Tribunal de Justicia, el citado artículo 28, bajo la rúbrica «Hecho imponible», está redactado en términos generales y sin restringir su ámbito de aplicación o su alcance, en el que se incluyen las prestaciones de servicios realizadas consecutivamente. Por tanto, si ninguna categoría de servicios está

excluida del ámbito de aplicación material del artículo 28, el artículo 9 bis —específicamente referido a los casos en que un intermediario adeuda el impuesto cuando presta servicios por vía electrónica a través, en particular, de una plataforma en línea—, no puede considerarse que quede fuera del margen de aplicación del precepto que desarrolla, respetando así los objetivos generales esenciales perseguidos por dicho precepto.

Las consideraciones anteriores, así como la constancia (previa a la aprobación del artículo 9 bis) de la existencia de dudas sobre la aplicación del propio artículo 28 de la directiva, llevan al abogado general a considerar que la adopción de aquél se enfocó a aclarar y precisar, con un carácter técnico, la situación de los comisionistas que operan en el sector del comercio electrónico. Con ello, no sólo han tratado de evitarse las indeseables consecuencias que podría desencadenar tanto una situación de doble imposición de operaciones transfronterizas como la contraria, esto es, la no imposición en una cadena de prestadores de servicios en los que exista, particularmente, una plataforma en línea, sino que también se han garantizado condiciones uniformes de ejecución del artículo 28 en relación con tales servicios.

Como complemento de lo anterior, el abogado general analiza también los argumentos —plantados fundamentalmente por la entidad afectada— con los que trata de justificarse que el artículo 9 bis no sólo precisa el contenido del artículo 28 de la directiva, sino que también lo completa o modifica, y concluye lo siguiente:

El artículo 28 de la directiva hace referencia, en términos genéricos, a la situación de un sujeto pasivo «que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena», extremo que el artículo 9 bis viene a precisar —y no a completar— a través de una presunción de carácter *iuris tantum* que, por

tanto, puede desvirtuarse —cuando el prestador sea reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo que toma parte en la prestación y ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes—. Para ello, el precepto establece una serie de criterios que no hacen sino indicar, de forma más detallada, las condiciones en las que, respecto a servicios prestados por vía electrónica, ha de entenderse que el prestador de servicios ha sido reconocido expresamente como tal por el comisionista.

Pero, además, el tercer párrafo del primer apartado del artículo 9 bis dispone que el sujeto pasivo que autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios o que fije los términos y las condiciones generales de la prestación no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios, de forma que, cuando concurren estas modalidades, tal presunción no podrá desvirtuarse y, por tanto, devendrá en *iuris et de iure*. Respecto de esta cuestión y en contra de los argumentos de la entidad, el abogado general entiende que, si bien el artículo 28 de la directiva no determina las condiciones en las que ha de considerarse que un sujeto pasivo «toma parte» en la prestación de servicios, es evidente que en las situaciones mencionadas el intermediario interviene efectivamente en la prestación, por lo que se puede presumir de forma irrefutable que actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de servicios. Por ello parece evidente que en dichos casos la plataforma toma parte en la prestación de servicios, debiendo considerarse prestadora de los servicios con las consecuencias que de ello se derivan en el impuesto sobre el valor añadido.

A *sensu contrario*, el artículo 9 bis, apartado 3, aclara que dicho artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a los servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet y que no

participen en la prestación de esos servicios, excepción lógica al tratarse de sujetos que no toman parte en la prestación de los servicios.

A la vista de todas las consideraciones anteriores, el abogado general propone al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial antes referida, en el sentido de considerar que no existe ningún elemento que pueda afectar a la validez del controvertido artículo 9 bis del Reglamento de

Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011.

En el caso de que finalmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ratificase el criterio del abogado general, las plataformas de intermediación en línea tendrían que adaptar sus modelos de *compliance* del impuesto sobre el valor añadido conforme a la interpretación de las disposiciones comunitarias referidas al citado impuesto.