

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-695 din 2020, Fenix International Ltd Only Fans. Baza de calcul a TVA pentru sumele încasate de această societate în numele și pentru furnizorii de conținut.

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

28 februarie 2023

„Trimitere preliminară – Competență de executare a Consiliului Uniunii Europene – Articolul 291 alineatul (2) TFUE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 28 și 397 – Persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane – Furnizorul de servicii prestate pe cale electronică – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 9a – Presupunție – Validitate”

În cauza C-695/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], prin decizia din 15 decembrie 2020, primită de Curte la 22 decembrie 2020, în procedura

Fenix International Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul L. Bay Larsen, vicepreședinte, domnul A. Arabadjev, doamna A. Prechal, domni C. Lycourgos și M. Safjan, doamna L. S. Rossi (raportoare), domnul D. Gratsias și doamna M. L. Arastey Sahún, președinți de cameră, domni J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec și Z. Csehi și doamna O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 mai 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Fenix International Ltd, de O. Bartholomew, S. Gilchrist și D. Greene, solicitors, și T. Johnson, M. Schofield și V. Sloane, barristers;
- pentru guvernul Regatului Unit, de F. Shibli, în calitate de agent, asistat de A. Macnab, barrister;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de A. Maddalo, avvocato dello Stato;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Consiliul Uniunii Europene, de E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier și E. d’Ursel, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și C. Perrin, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 septembrie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește validitatea articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fenix International Ltd (denumită în continuare „Fenix”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală, Regatul Unit), pe de altă parte, în legătură cu decizia de impunere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) emisă de aceasta din urmă pentru lunile iulie 2017-ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020.

Cadrul juridic

Acordul de retragere

3 Prin Decizia (UE) 2020/135 din 30 ianuarie 2020 referitoare la încheierea Acordului privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 2020, L 29, p. 1, denumit în continuare „Acordul de retragere”), Consiliul Uniunii Europene, în numele Uniunii Europene și al Comunității Europene a Energiei Atomice (CEEa), a aprobat acest acord, care a fost anexat la decizia menționată (JO 2020, L 29, p. 7).

4 Articolul 86 din Acordul de retragere, intitulat „Cauzele aflate pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene”, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) Curtea de Justiție a Uniunii Europene este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție.

(3) În sensul prezentului capitol, o procedură este considerată ca fiind inițiată în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, iar o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă, în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție [...].”

5 Conform articolului 126 din Acordul de retragere, perioada de tranziție a început la data intrării în vigoare a acestui acord și s-a încheiat la 31 decembrie 2020.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Directiva TVA

6 Având în vedere data deciziilor de impunere privind TVA-ul în discuție în litigiul principal, acesta este guvernat de dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p/7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 (JO 2017, L 348, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

7 Considerentele (61)-(64) ale Directivei TVA sunt formulate după cum urmează:

„(61) Este esențial a se asigura aplicarea uniformă a sistemului privind TVA. Este necesar să se adopte măsuri de punere în aplicare pentru realizarea acestui obiectiv.

(62) Este necesar ca măsurile respective să abordeze, în special, problema dublei impozitări a operațiunilor transfrontaliere care poate apărea ca urmare a divergențelor dintre statele membre în aplicarea normelor care reglementează locul efectuării operațiunilor taxabile.

(63) Cu toate că sfera de aplicare a măsurilor respective este limitată, aceste măsuri pot avea un impact bugetar care poate fi semnificativ pentru unul sau mai multe state membre. Prin urmare, este justificat dreptul Consiliului de a-și exercita competențele de executare.

(64) Ținând seama de sfera lor limitată de aplicare, măsurile de punere în aplicare este necesar să fie adoptate de către Consiliu hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene].”

8 Titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, cuprinde capitolul 3, referitor la „[p]restarea de servicii”, în care figurează articolul 28 din aceasta.

9 Articolul 28 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

10 Titlul V din această directivă, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, cuprinde capitolul 3, referitor la „[l]ocul de prestare a serviciilor”. Secțiunea 3 din acest capitol enumeră, în cele nouă subsecțiuni, diferite tipuri de prestări de servicii, printre care figurează, în subsecțiunea 8, de la 1 ianuarie 2015, serviciile de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune, precum și serviciile prestate pe cale electronică către o persoană neimpozabilă. Această subsecțiune este compusă din articolul 58 din directiva menționată, care prevede la alineatul (1) că serviciile respective sunt impozabile în statul membru în care această persoană este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

11 Subsecțiunea menționată a fost modificată, începând cu 1 ianuarie 2015, prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11), al cărei considerent (1) enunță că „realizarea pieței interne, globalizarea, dereglementarea și schimbările tehnologice au contribuit la producerea unor schimbări de proporții în volumul și natura comerțului cu servicii. Posibilitatea prestării la distanță a unui număr de servicii este din ce în ce mai mare”.

12 Articolul 220 din Directiva TVA prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]

13 Potrivit articolului 226 din această directivă:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

[...]

14 Articolul 397 din directiva menționată prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, adoptă măsurile necesare pentru punerea în aplicare a prezentei directive.”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

15 Considerentele (2), (4) și (5) ale Regulamentului nr. 282/2011 au următorul cuprins:

„(2) Directiva [TVA] conține norme privind [TVA-ul] care, în unele cazuri, sunt supuse interpretării de către statele membre. Adoptarea unor dispoziții comune de punere în aplicare a Directivei [TVA] ar trebui să asigure o conformitate sporită a aplicării sistemului TVA cu obiectivul pieței interne, în cazurile în care au apărut sau pot apărea divergențe de aplicare incompatibile cu buna funcționare a unei astfel de piețe interne. Aceste măsuri de punere în aplicare sunt obligatorii din punct de vedere juridic numai de la data intrării în vigoare a prezentului regulament și nu aduc atingere valabilității legislației și interpretării adoptate anterior de statele membre.

[...]

(4) Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei [TVA], în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. În conformitate cu principiul proporționalității prevăzut la articolul 5 alineatul (4) din Tratatul privind Uniunea Europeană, prezentul regulament nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv. Întrucât este obligatoriu și se aplică direct în toate statele membre, aplicarea în mod uniform va fi cel mai bine asigurată printr-un regulament.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(5) Respectivul dispoziții de punere în aplicare conțin reguli specifice care răspund anumitor probleme legate de aplicare și sunt menite să asigure un tratament uniform în întreaga Uniune numai pentru circumstanțele specifice în cauză. Prin urmare, acestea nu pot fi incidente în alte cazuri și, având în vedere formularea lor, trebuie aplicate în mod restrictiv.”

16 Articolul 1 din acest Regulament de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede:

„Prezentul regulament stabilește măsuri de punere în aplicare a anumitor dispoziții din titlurile I-V [...] din Directiva [TVA].”

17 Considerentele (1) și (4) ale Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013, care a modificat, începând cu 1 ianuarie 2015, Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, au următorul cuprins:

„(1) Directiva [TVA] prevede că, de la 1 ianuarie 2015, toate serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile prestate pe cale electronică către o persoană neimpozabilă se impozitează în statul membru în care clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, indiferent de locul în care este stabilită persoana impozabilă care prestează aceste servicii. Majoritatea celorlalte servicii prestate către o persoană neimpozabilă continuă să fie impozitate în statul membru în care este stabilit prestatorul.

[...]

(4) Este necesar să se precizeze cine este prestatorul în scopul [TVA-ului] în cazul în care serviciile prestate pe cale electronică sau serviciile de telefonie furnizate prin internet sunt prestate către client prin rețele de telecomunicații sau printr-o interfață ori un portal.”

18 Potrivit articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, introdus prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013:

„(1) În aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA], în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, se prezumă că o persoană impozabilă care participă la prestarea respectivă acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excepția cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți.

Pentru a considera că furnizorul de servicii prestate pe cale electronică este indicat în mod explicit ca prestatorul serviciilor respective de către persoana impozabilă, este necesară îndeplinirea următoarelor condiții:

(a) factura emisă sau pusă la dispoziție de către fiecare persoană impozabilă care participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică trebuie să identifice serviciile respective și prestatorul acestora;

(b) nota de plată sau chitanța emisă sau pusă clientului la dispoziție trebuie să identifice serviciile prestate pe cale electronică și prestatorul acestora.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

În sensul prezentului alineat, o persoană impozabilă care, în legătură cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronică, autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabilește termenii și condițiile generale ale prestării nu poate indica în mod explicit o altă persoană ca fiind prestatorul serviciilor respective.

(2) Alineatul (1) se aplică și în cazul în care serviciile de telefonie furnizate prin internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP), sunt prestate printr-o rețea de telecomunicații, o interfață sau un portal cum ar fi un magazin online de aplicații și sunt prestate în aceleași condiții cu cele prevăzute la alineatul respectiv.

(3) Prezentul articol nu se aplică unei persoane impozabile care se ocupă numai de prelucrarea plăților legate de servicii prestate pe cale electronică sau de servicii de telefonie furnizate pe internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP), și care nu participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică sau a serviciilor de telefonie respective.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Fenix, o societate înregistrată în scopuri de TVA în Regatul Unit, exploatează pe internet o platformă de rețea socială cunoscută sub denumirea de Only fans (denumită în continuare „platforma Only fans”). Această platformă este propusă „utilizatorilor” întregii lumi, care se împart în „creatori” și în „fani”.

20 Fiecare autor dispune de un „profil” pe care încarcă și publică conținuturi precum fotografiile, materiale video și mesaje. Fanii pot avea acces la conținutul descărcat de creatori pe care doresc să îi urmărească sau cu care doresc să interacționeze, prin efectuarea de plăți punctuale sau prin plata unui abonament lunar. În plus, fanii pot plăti „bacșișuri” sau donații care nu dau naștere furnizării niciunui conținut în schimbul lor.

21 Fiecare creator stabilește quantumul abonamentului lunar, însă Fenix stabilește quantumul minim atât pentru abonamente, cât și pentru „bacșișuri”.

22 Fenix furnizează nu numai platforma Only fans, ci și dispozitivul care permite efectuarea tranzacțiilor financiare. Fenix este responsabilă de colectarea și de distribuirea plăților efectuate de fani, recurgând la o entitate terță, prestatoare de servicii de plată. Fenix stabilește de asemenea condițiile generale de utilizare a platformei Only fans.

23 Fenix percepe 20 % din orice sumă plătită unui creator căruia îi facturează quantumul corespunzător. La suma pe care o percepe astfel, Fenix aplică TVA-ul la o cotă de 20 %, care figurează pe facturile pe care le emite.

24 Toate plățile figurează în extrasul de cont bancar al fanului respectiv ca reprezentând o plată efectuată în favoarea Fenix.

25 La 22 aprilie 2020, administrația fiscală și vamală a adresat societății Fenix decizii de impunere privind TVA-ul care trebuia plătit pentru lunile iulie 2017-ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020, apreciind că trebuia să se considere că Fenix acționează în nume propriu în temeiul articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. În consecință, această administrație a considerat că Fenix trebuie să achite TVA-ul pentru întreaga sumă primită de la un fan, iar nu doar pentru cei 20 % din această sumă, pe care îi colecta cu titlu de remunerație.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

26 La 27 iulie 2020, Fenix a formulat o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care este instanța de trimitere. Prin această acțiune, Fenix contestă în esență validitatea temeiului juridic al deciziilor de impunere, și anume articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și cuantumul lor respective.

27 În fața instanței de trimitere, Fenix arată că articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 are ca efect modificarea și/sau completarea articolului 28 din Directiva TVA, adăugând norme noi. Articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar merge astfel dincolo de dispozițiile articolului 28 din Directiva TVA, prevăzând că mandatarul care participă la o prestare de servicii pe cale electronică este considerat că a primit și a prestat serviciile menționate, chiar dacă identitatea furnizorului, care este mandantul, este cunoscută. O astfel de dispoziție ar priva părțile de autonomia lor contractuală și ar face abstracție de realitatea comercială și economică. Aceasta ar modifica fundamental răspunderea mandatarului în domeniul TVA-ului, transferând sarcina fiscală asupra platformelor exploatate pe internet, din moment ce s-ar dovedi imposibilă, în practică, răsturnarea prezumției stabilite la articolul 9a alineatul (1) al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. În consecință, potrivit Fenix, acest articol 9a depășește limitele competențelor de executare conferite Consiliului în temeiul articolului 397 din Directiva TVA.

28 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește validitatea articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

29 Întemeindu-se pe Hotărârea din 15 octombrie 2014, Parlamentul/Comisia (C-65/13, EU:C:2014:2289), instanța de trimitere subliniază că o dispoziție de punere în aplicare a unui act legislativ nu este licită decât dacă această dispoziție respectă obiectivele generale esențiale urmărite de actul respectiv, este necesară sau utilă pentru punerea în aplicare a acestuia și nu îl modifică și nici nu îl completează, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale. Or, deși articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar trebui să constituie o măsură de aplicare a articolului 28 din Directiva TVA, s-ar putea totuși susține că, prin adoptarea acestui articol 9a, Consiliul nu a respectat competența de executare care îi este conferită.

30 În special, instanța de trimitere arată că prezumția stabilită la articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 s-ar putea aplica tuturor persoanelor impozabile care participă la prestarea de servicii, ceea ce nu ar constitui o măsură tehnică, ci o modificare radicală a cadrului juridic rezultat din articolul 28 din Directiva TVA. În plus, prezumția stabilită la articolul 9a alineatul (1) din acest regulament de punere în aplicare și în special cea care figurează la al treilea paragraf al acestei dispoziții ar părea să elimine obligația de a examina concret situația economică și comercială a persoanei impozabile, care rezultă însă din articolul 28 din Directiva TVA, astfel cum a fost precizat de Curte în Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera Fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 9a din [Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011] este lipsit de validitate ca urmare a faptului că depășește competența sau obligația de executare conferite Consiliului prin articolul 397 din [Directiva TVA] în măsura în care completează și/sau modifică articolul 28 din [această directivă]?”

Cu privire la competența Curții

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

32 Din cuprinsul articolului 86 alineatul (2) din Acordul de retragere, care a intrat în vigoare la 1 februarie 2020, rezultă că Curtea este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție care a fost stabilită, conform articolului 126 din acest acord, la 31 decembrie 2020. Pe de altă parte, potrivit articolului 86 alineatul (3) din acordul menționat, o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă, în sensul alineatului (2) al acestui articol, în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție.

33 În speță, cererea de decizie preliminară, formulată de o instanță din Regatul Unit, a fost înregistrată de grefa Curții la 22 decembrie 2020, respectiv înainte de sfârșitul perioadei de tranziție.

34 În consecință, Curtea este competentă să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la această cerere.

Cu privire la întrebarea preliminară

35 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 este nevalid în măsura în care Consiliul ar fi completat sau modificat articolul 28 din Directiva TVA, depășind astfel competențele de executare care îi sunt conferite de articolul 397 din această directivă, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE.

Observații introductive

36 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 291 alineatul (1) TFUE, punerea în aplicare a actelor obligatorii din punct de vedere juridic ale Uniunii revine statelor membre. Cu toate acestea, potrivit articolului 291 alineatul (2) TFUE, în cazul în care sunt necesare condiții unitare de punere în aplicare a unor astfel de acte ale Uniunii, aceste acte conferă Comisiei competențe de executare sau, în cazuri speciale și temeinic justificate, precum și în cazurile prevăzute la articolele 24 și 26 TUE, Consiliului.

37 În ceea ce privește, mai precis, această cerință de a justifica în mod corespunzător atribuirea unei astfel de competențe de executare Consiliului, Curtea a constatat deja că articolul 291 alineatul (2) TFUE impune prezentarea în mod detaliat a motivelor pentru care acestei instituții i se încredințează adoptarea unor măsuri de punere în aplicare a unui act obligatoriu din punct de vedere juridic al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 martie 2016, National Iranian Oil Company/Consiliul, C-440/14 P, EU:C:2016:128, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată).

38 În speță, articolul 397 din Directiva TVA conferă Consiliului o competență de executare în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE. Astfel, articolul 397 menționat prevede că Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, adoptă măsurile necesare pentru aplicarea Directivei TVA.

39 În această privință, din considerentele (61)-(63) ale Directivei TVA rezultă că legiuitorul Uniunii a considerat că, pe de o parte, era necesar ca măsurile de punere în aplicare a acestei directive să fie uniforme, în special pentru a remedia problema dublei impozitări a operațiunilor transfrontaliere care poate apărea ca urmare a divergențelor dintre statele membre în aplicarea normelor care reglementează locul efectuării operațiunilor taxabile, și, pe de altă parte, trebuia să se rezerve Consiliului competența de a adopta astfel de măsuri de punere în aplicare dat fiind impactul, care uneori este semnificativ, pe care aceste măsuri îl pot avea asupra bugetelor statelor membre.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 Aceste motive justifică abilitarea Consiliului, rezultată din articolul 397 din Directiva TVA, de a adopta măsurile necesare pentru aplicarea acestei directive, printre care figurează articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care urmărește în mod concret să asigure aplicarea uniformă a articolului 28 din directiva menționată.

41 În al doilea rând, în ceea ce privește limitele competențelor de executare prevăzute la articolul 291 alineatul (2) TFUE, trebuie amintit că adoptarea normelor esențiale ale unei materii precum TVA-ul este rezervată competenței legiuitorului Uniunii. În consecință, dispozițiile care stabilesc elementele esențiale ale unei reglementări de bază, a căror adoptare necesită efectuarea unor alegeri politice care se numără printre sarcinile proprii ale acestui legiuitor, nu pot fi adoptate în acte de punere în aplicare și nici în acte delegate prevăzute la articolul 290 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Parlamentul/Consiliul, C-363/14, EU:C:2015:579, punctul 46 și jurisprudența citată).

42 Pe de altă parte, identificarea elementelor unei materii care trebuie considerate esențiale trebuie să se întemeieze pe elemente obiective care pot face obiectul unui control jurisdicțional și impune luarea în considerare a caracteristicilor și a particularităților domeniului vizat (Hotărârea din 10 septembrie 2015, Parlamentul/Consiliul, C-363/14, EU:C:2015:579, punctul 47 și jurisprudența citată).

43 În consecință, atunci când, în temeiul unui act obligatoriu din punct de vedere juridic al Uniunii precum Directiva TVA, Consiliul dispune de competența de a adopta măsuri de punere în aplicare, precum articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, instituția menționată nu poate, în cadrul unei astfel de competențe, să adopte norme esențiale în materie, acestea din urmă trebuind să fie adoptate cu respectarea procedurii legislative aplicabile, și anume, în ceea ce privește Directiva TVA, procedura specială instituită prin articolul 113 TFUE.

44 În plus, Curtea a statuat deja că, în cazul în care sunt conferite competențe de executare Comisiei, aceasta este chemată să precizeze conținutul actului legislativ în cauză, pentru a asigura punerea sa în aplicare în condiții uniforme în toate statele membre. Astfel, dispozițiile unui act de punere în aplicare adoptat de Comisie trebuie, pe de o parte, să respecte obiectivele generale esențiale urmărite de actul legislativ pe care aceste dispoziții trebuie să le precizeze și, pe de altă parte, să fie necesare sau utile pentru punerea în aplicare a acestuia fără să îl completeze sau să îl modifice, chiar și în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

45 Aceste considerații referitoare la limitele competențelor de executare ale Comisiei sunt valabile și atunci când, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE, asemenea competențe sunt atribuite Consiliului.

46 Astfel, pe de o parte, trebuie arătat că, referindu-se atât la Comisie, cât și la Consiliu, articolul 291 alineatul (2) TFUE nu face nicio distincție în ceea ce privește natura și întinderea competențelor de executare în funcție de instituția investită cu aceasta.

47 Pe de altă parte, din economia articolelor 290 și 291 TFUE rezultă că exercitarea de către Consiliu a competențelor de executare nu poate fi reglementată prin condiții diferite de cele impuse Comisiei atunci când este chemată să își exercite competența de executare.

48 Astfel, făcând distincție între actele de punere în aplicare și actele delegate, pe care numai Comisia este abilitată să le adopte în condițiile prevăzute la articolul 290 TFUE și care îi permit acesteia să completeze sau să modifice anumite elemente neesențiale ale unui act legislativ al Uniunii, articolele 290 și 291 TFUE garantează că, atunci când Consiliului i se încredințează de legiuitorul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Uniunii adoptarea unor acte de punere în aplicare, el nu dispune de competențele rezervate Comisiei în cadrul adoptării unor acte delegate. Prin urmare, Consiliul nu poate, prin acte de punere în aplicare, să completeze sau să modifice actul legislativ, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

49 Din ansamblul acestor considerații rezultă că competențele de executare conferite Comisiei și Consiliului în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE presupun în esență competența de a adopta măsuri care sunt necesare sau utile pentru punerea în aplicare uniformă a dispozițiilor actului legislativ în temeiul căruia sunt adoptate și care se limitează la a preciza conținutul acestora, cu respectarea obiectivelor generale esențiale urmărite de acest act, fără a-l modifica sau a-l completa, în ceea ce privește elementele sale esențiale sau neesențiale.

50 În special, trebuie să se considere că o măsură de punere în aplicare se limitează la a preciza dispozițiile actului legislativ în cauză atunci când ea urmărește numai, în mod general sau pentru anumite cazuri particulare, să clarifice domeniul de aplicare al acestor dispoziții sau să stabilească modalitățile de aplicare ale acestora, cu condiția totuși ca, procedând astfel, această măsură să evite orice contradicție cu obiectivele dispozițiilor menționate și să nu modifice, în vreun fel, conținutul normativ al actului respectiv sau domeniul de aplicare al acestuia.

51 În consecință, pentru a determina dacă, prin adoptarea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, Consiliul a respectat limitele competențelor de executare care i-au fost conferite, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE, de articolul 397 din Directiva TVA, trebuie să se verifice dacă acest articol 9a alineatul (1) se limitează la a preciza conținutul articolului 28 din directiva menționată, ceea ce presupune să se examineze dacă articolul 9a alineatul (1) menționat, în primul rând, respectă obiectivele generale esențiale ale directivei respective și în special pe cele ale articolului 28 din aceasta, în al doilea rând, este necesar sau util pentru facilitarea punerii în aplicare uniforme a aceluiași articol 28 și, în al treilea rând, nu completează și nici nu modifică în vreun fel acest din urmă articol.

Cu privire la respectarea de articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 a obiectivelor generale esențiale urmărite de Directiva TVA

52 În primul rând, trebuie amintit că Directiva TVA urmărește să instituie un sistem comun de TVA. În scopul unei aplicări uniforme a sistemului menționat, care figurează printre obiectivele acestei directive, astfel cum subliniază în special considerentul (61) al acesteia, noțiunile care definesc acest domeniu de aplicare, precum cele de „operațiuni taxabile”, de „persoane impozabile” și de „activități economice”, trebuie să primească o interpretare autonomă și uniformă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 26 și jurisprudența citată).

53 În temeiul articolului 28 din Directiva TVA, care face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

54 Acest articol, care este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare și care acoperă, așadar, toate categoriile de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 36), creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, în temeiul căreia se consideră că operatorul, care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă (Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR-ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 43 și jurisprudența citată).

55 Articolul 28 din Directiva TVA stabilește astfel că persoana impozabilă care, în cadrul prestării de servicii, acționează în calitate de intermediar în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, este prezumată a fi prestatorul acestor servicii.

56 În al doilea rând, din considerentele (2), (4) și (5) ale Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 reiese că, în măsura în care normele prevăzute de Directiva TVA fac, în anumite cazuri, obiectul unor aplicări divergente între statele membre, incompatibile cu buna funcționare a pieței interne, obiectivul acestui regulament de punere în aplicare este de a garanta o aplicare uniformă a sistemului actual al TVA-ului prin adoptarea unor dispoziții de punere în aplicare a Directivei TVA în ceea ce privește printre altele prestările de servicii, dispoziții care trebuie să răspundă unor probleme de aplicare și să fie menite să asigure un tratament uniform în întreaga Uniune numai pentru circumstanțele specifice în cauză reglementate de aceasta.

57 În ceea ce privește, mai precis, articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, introdus prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, din considerentele (1) și (4) ale acestui din urmă regulament rezultă că, având în vedere evoluția care, în cadrul Directivei TVA, caracterizează în special impozitarea serviciilor prestate pe cale electronică către o persoană neimpozabilă care, începând cu 1 ianuarie 2015, se impozitează în statul membru în care clientul este stabilit, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, indiferent de locul în care este stabilită persoana impozabilă care prestează aceste servicii, Consiliul a considerat că este necesar să se clarifice cine este prestatorul de servicii în scopuri de TVA în cazul în care aceste servicii sunt prestate printr-o rețea de telecomunicații, printr-o interfață ori printr-un portal.

58 Acesta este contextul în care articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 indică, „în aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA]” și în cazul în care se prestează servicii pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, în ce condiții trebuie să se considere că persoana impozabilă, care participă la prestarea respectivă, acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului.

59 În acest mod, articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 urmărește să asigure, începând de la 1 ianuarie 2015, o aplicare uniformă a prezumției stabilite la articolul 28 din Directiva TVA în privința unor astfel de persoane impozabile și, astfel, a sistemului comun al TVA-ului instituit prin această directivă serviciilor vizate la articolul 9a alineatul (1) menționat, care intră în domeniul de aplicare al respectivului articol 28, acesta acoperind, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 54 din prezenta hotărâre, toate categoriile de servicii.

60 Rezultă că dispozițiile articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 respectă obiectivele generale esențiale ale Directivei TVA și în special pe cele ale articolului 28 din aceasta.

Cu privire la necesitatea sau utilitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 pentru punerea în aplicare uniformă a articolului 28 din Directiva TVA

61 Trebuie să se constate că rezultă printre altele din expunerea de motive a propunerii Comisiei de regulament al Consiliului de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor [COM(2012) 763 final], aflată la originea introducerii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

articolului 9a în acest regulament de punere în aplicare, că, având în vedere modificările aduse Directivei TVA începând cu 1 ianuarie 2015 în ceea ce privește locul de impozitare a anumitor prestări de servicii, printre care serviciile de telecomunicații și serviciile electronice, devenise esențial, pentru a garanta securitatea juridică a prestatorilor de servicii și pentru a evita dubla impozitare sau neimpozitarea care ar fi rezultat din modalitățile divergente de punere în aplicare între statele membre, să se modifice respectivul regulament de punere în aplicare pentru a stabili modul în care ar trebui aplicate dispozițiile relevante din Directiva TVA.

62 În aceste condiții, trebuie să se considere că articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 este util și chiar necesar pentru punerea în aplicare uniformă a articolului 28 din Directiva TVA.

Cu privire la respectarea de către articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 a interdicției de a completa sau de a modifica conținutul articolului 28 din Directiva TVA

63 Potrivit Fenix, cele trei paragrafe ale alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 completează sau modifică articolul 28 din Directiva TVA, astfel încât acestea încalcă limitele competenței de executare recunoscute Consiliului.

64 Mai întâi, în ceea ce privește primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, Fenix consideră, pe de o parte, că legiuitorul Uniunii nu a intenționat să reglementeze, la articolul 28 din Directiva TVA, cazurile în care o persoană impozabilă care ia parte la o prestare de servicii acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, iar Consiliul nu ar putea remedia această situație printr-un act de punere în aplicare fără să își depășească competențele. Pe de altă parte, potrivit Fenix, prezumția stabilită în primul paragraf al acestui alineat (1) al articolului 9 s-ar aplica fără a ține seama de realitatea contractuală și comercială, cu încălcarea jurisprudenței Curții, și ar modifica radical răspunderea comisionarului în domeniul TVA-ului.

65 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, se prezumă că persoana impozabilă care participă la prestarea unor servicii furnizate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, „acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excepția cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți”.

66 Or, nu reiese nicidecum din Directiva TVA că legiuitorul Uniunii ar fi renunțat să asigure, eventual prin atribuirea unor competențe de executare Consiliului în temeiul articolului 397 din această directivă, o aplicare uniformă a condițiilor prevăzute la articolul 28 din directiva menționată, în special a celei potrivit căreia, pentru a putea fi considerată prestator al unui serviciu, persoana impozabilă care ia parte la această prestare trebuie să acționeze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane. Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât respectiva condiție prezintă un caracter esențial pentru punerea în aplicare a prezumției stabilite la articolul 28 din Directiva TVA și, în consecință, pentru aplicarea uniformă a sistemului comun al TVA-ului, care figurează, astfel cum s-a amintit la punctul 52 din prezenta hotărâre, printre obiectivele acestei directive.

67 În ceea ce privește, mai precis, problema dacă articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost redactat de Consiliu, completează sau modifică conținutul articolului 28 din Directiva TVA, este necesar să se arate, în primul rând, că împrejurarea că acest articol 9a alineatul (1) nu privește, astfel cum s-a arătat la punctul 59 din prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

hotărâre, decât anumite servicii care sunt vizate la articolul 28 din Directiva TVA și, prin urmare, numai anumite cazuri particulare nu împiedică în niciun fel, după cum reiese din cuprinsul punctului 50 din prezenta hotărâre, ca articolul 9a alineatul (1) să fie considerat o simplă precizare a conținutului articolului 28.

68 În al doilea rând, în măsura în care articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede că se prezumă că persoana impozabilă care participă la prestarea de servicii prestate pe cale electronică „acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective”, este necesar să se constate că această dispoziție se limitează la a preciza cazurile în care este considerată îndeplinită condiția referitoare la domeniul de aplicare personal al articolului 28 din Directiva TVA, necesară pentru aplicarea prezumției prevăzute de acesta, fără a completa sau a modifica conținutul articolului respectiv.

69 În special, prezumția care figurează la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se înscrie pe deplin în logica aflată la baza articolului 28 din Directiva TVA. Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 75 din concluzii, chiar înainte de adoptarea acestui articol 9a, articolul 28 din Directiva TVA avea ca obiect transferul răspunderii în materie de TVA în ceea ce privește prestările de servicii la care ia parte o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane.

70 Prin urmare, prezumția care figurează la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu modifică natura celei prevăzute la articolul 28 din Directiva TVA, ci se limitează, integrând-o pe deplin, la a o concretiza în contextul specific al serviciilor prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații.

71 În al treilea rând, prin adăugarea mențiunii potrivit căreia, „cu excepția cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți”, primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 permite răsturnarea acestei prezumții, ținând seama de realitatea contractuală a relațiilor dintre persoanele care intervin în lanțul tranzacțiilor economice.

72 În această privință, trebuie amintit că acordurile contractuale reflectă, în principiu, realitatea economică și comercială a operațiunilor, a cărei luare în considerare constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului, astfel încât prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul dispozițiilor Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea din 24 februarie 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punctul 58 și jurisprudența citată).

73 Astfel, Curtea a constatat deja că condiția referitoare la faptul că persoana impozabilă trebuie să acționeze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, prevăzută la articolul 28 din Directiva TVA, trebuie să fie verificată printre altele pe baza relațiilor contractuale dintre părți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 42).

74 În consecință, prin faptul că a prevăzut, la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, că prezumția potrivit căreia persoana impozabilă vizată de această dispoziție acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor în cauză poate fi răsturnată dacă din acordurile contractuale dintre părți reiese că acesta din urmă este

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

recunoscut în mod explicit ca fiind prestatorul de servicii, Consiliul s-a limitat la a preciza conținutul normativ stabilit de articolul 28 din Directiva TVA, astfel cum a fost interpretat de Curte, în scopul de a asigura punerea în aplicare a acestui articol în condiții uniforme.

75 În continuare, în ceea ce privește al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, este necesar să se arate că, potrivit acestei dispoziții, două condiții trebuie îndeplinite „pentru a considera că furnizorul de servicii prestate pe cale electronică este indicat în mod explicit ca prestatorul serviciilor respective de către persoana impozabilă”. Pe de o parte, factura emisă sau pusă la dispoziție de către fiecare persoană impozabilă care participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică trebuie să identifice serviciile respective și pe prestatorul acestora. Pe de altă parte, nota de plată sau chitanța emisă sau pusă la dispoziția clientului serviciilor trebuie să identifice serviciile prestate pe cale electronică și pe prestatorul acestora.

76 Astfel cum a arătat domnul avocat general în esență la punctul 76 din concluzii, această dispoziție are o legătură strânsă cu primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și se înscrie în aceeași logică ca acesta, indicând, mai detaliat, condițiile legate de facturare în considerarea căror furnizorul de servicii pe cale electronică este recunoscut în mod explicit de persoana impozabilă ca prestator al acestor servicii.

77 Or, indicațiile care trebuie să figureze, în temeiul articolului 226 punctele (5) și (6) din Directiva TVA, pe factură, document cu privire la care, conform articolului 220 punctul (1) din această directivă, orice persoană impozabilă se asigură că a fost emis în mod corespunzător pentru orice prestare de servicii pe care ea o efectuează printre altele pentru o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 49 și jurisprudența citată), fac parte dintre elementele care țin de raporturile comerciale și contractuale dintre diferitele părți și care sunt prezumate a reflecta realitatea economică și comercială a operațiunilor în cauză. Aceste indicații pot permite astfel să se aprecieze raporturile dintre diferiții operatori care intervin în cadrul prestării de servicii furnizate pe cale electronică.

78 Prin urmare, al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se limitează la a expune elementele care permit să se aprecieze în mod concret, având în vedere necesitatea de a lua în considerare realitatea economică și comercială a operațiunilor, situațiile și condițiile în care prezumția, rezultată din primul paragraf al acestei dispoziții în conformitate cu cea prevăzută la articolul 28 din Directiva TVA, poate fi răsturnată.

79 În consecință, întrucât privește elementele de probă care permit răsturnarea prezumției prevăzute la primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, a căror apreciere concretă este de competența autorităților fiscale și a instanțelor statelor membre, nu se poate considera că al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a, ca atare și având în vedere constatările care figurează la punctele 71-74 din prezenta hotărâre, completează sau modifică cadrul normativ stabilit la articolul 28 din Directiva TVA.

80 În sfârșit, în ceea ce privește al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie amintit că, în conformitate cu acesta, „în sensul alineat[ului menționat], o persoană impozabilă care, în legătură cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronică, autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabilește termenii și condițiile generale ale prestării nu poate indica în mod explicit o altă persoană ca fiind prestatorul serviciilor respective”.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

81 Rezultă astfel din acest al treilea paragraf că, atunci când persoana impozabilă se găsește în una dintre cele trei ipoteze pe care le vizează respectivul paragraf, prezumția care figurează la primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu poate fi răsturnată și devine, așadar, irefragabilă. Cu alte cuvinte, în cazul serviciilor prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, se prezumă că persoana impozabilă care participă la prestarea respectivă acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, și, prin urmare, se consideră că aceasta este ea însăși prestatorul serviciilor respective atunci când autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabilește termenii și condițiile generale ale acestei prestări.

82 Or, este necesar să se constate că, contrar celor susținute de Fenix, Consiliul a ținut seama, prin adoptarea celui de al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din acest regulament de punere în aplicare, de realitatea economică și comercială a operațiunilor, în contextul specific al prestării de servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, așa cum impune, conform jurisprudenței citate la punctul 73 din prezenta hotărâre, articolul 28 din Directiva TVA.

83 Astfel, atunci când o persoană impozabilă care ia parte la prestarea unui serviciu pe cale electronică, prin exploatarea, de exemplu, a unei platforme de socializare online, are competența de a autoriza prestarea acestui serviciu sau facturarea sa ori de a stabili condițiile generale ale unei asemenea prestări, respectiva persoană impozabilă dispune de posibilitatea de a defini în mod unilateral elemente esențiale aferente prestării, și anume realizarea sa și momentul în care aceasta va avea loc, sau condițiile în care contraprestația va fi exigibilă sau chiar normele generale aferente prestării menționate. În astfel de împrejurări și având în vedere realitatea economică și comercială reflectată de acestea, persoana impozabilă trebuie considerată ca fiind prestatorul de servicii, în temeiul articolului 28 din Directiva TVA.

84 Prin urmare, este pe deplin conform cu articolul 28 din Directiva TVA ca, în împrejurările enumerate la al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, o astfel de persoană impozabilă să nu se poată sustrage prezumției prevăzute la acest articol 28, prin desemnarea prin contract a unei alte persoane impozabile ca fiind prestatorul serviciilor în cauză. Astfel, această din urmă dispoziție nu poate tolera prevederi contractuale care nu ar reflecta realitatea economică și comercială.

85 Faptul că împrejurările prevăzute la al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu sunt menționate la articolul 28 din Directiva TVA nu poate infirma această analiză.

86 Astfel, ținând seama de considerațiile expuse la punctele 50 și 82-84 din prezenta hotărâre, este suficient să se arate că, prin enumerarea în mod expres a acestor împrejurări, articolul 9a alineatul (1) al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu modifică conținutul normativ instituit prin articolul 28 din Directiva TVA, ci se limitează, dimpotrivă, la a concretiza aplicarea acestuia pentru cazul particular al serviciilor menționate la articolul 9a alineatul (1) din regulamentul de punere în aplicare amintit.

87 Pentru motive analoge, nu poate fi reținut nici argumentul prezentat de Fenix potrivit căruia ar fi contrar articolului 28 din Directiva TVA ca persoana impozabilă vizată de acest articol să fie tratată ca fiind prestatorul de servicii, deși clientul final cunoaște existența mandatului între comitent și comisionar, precum și identitatea acestui comitent.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

88 În această privință, este adevărat că, pentru ca articolul 28 din Directiva TVA să poată fi aplicat, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51). Cu toate acestea, chiar presupunând că, în pofida complexității lanțurilor de tranzacții care poate caracteriza prestarea de servicii pe cale electronică, clientul final este, în anumite cazuri, în măsură să cunoască existența mandatului și identitatea comitentului, aceste împrejurări nu sunt suficiente prin ele însele pentru a exclude faptul că persoana impozabilă, care ia parte la prestarea de servicii, acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în sensul articolului 28 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 43). Astfel, relevante sunt în primul rând competențele de care dispune această persoană impozabilă în cadrul prestării la care ia parte.

89 În aceste condiții, la fel ca în cazul primelor două paragrafe ale alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, nu se poate considera că al treilea paragraf al acestei dispoziții completează sau modifică articolul 28 din Directiva TVA.

90 În consecință, prin adoptarea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, pentru a asigura o aplicare uniformă în Uniune a articolului 28 din Directiva TVA pentru serviciile vizate de această primă dispoziție, Consiliul nu a depășit competențele de executare care i-au fost conferite prin articolul 397 din această directivă, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE.

91 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că examinarea acesteia nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 în raport cu articolele 28 și 397 din Directiva TVA, precum și cu articolul 291 alineatul (2) TFUE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

92 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Examinarea întrebării preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013, în raport cu articolele 28 și 397 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017, precum și cu articolul 291 alineatul (2) TFUE.