

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

28 febbraio 2023 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Potere di esecuzione del Consiglio dell’Unione europea – Articolo 291, paragrafo 2, TFUE – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 28 e 397 – Soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto terzi – Fornitore di servizi tramite mezzi elettronici – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articolo 9 bis – Presunzione – Validità»

Nella causa C-695/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 15 dicembre 2020, pervenuta in cancelleria il 22 dicembre 2020, nel procedimento

**Fenix International Ltd**

contro

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,**

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, L. Bay Larsen, vicepresidente, A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L.S. Rossi (relatrice), D. Gratsias e M.L. Arastey Sahún, presidenti di sezione, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi e O. Spineanu-Matei, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 3 maggio 2022,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Fenix International Ltd, da O. Bartholomew, S. Gilchrist e D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield e V. Sloane, barristers;
- per il governo del Regno Unito, da F. Shibli, in qualità di agente, assistito da A. Macnab, barrister;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Maddalo, avvocato dello Stato;
- per il Consiglio dell’Unione europea, da E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier e E. d’Ursel, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e C. Perrin, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 15 settembre 2022,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla validità dell'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2011, L 77, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013 (GU 2013, L 284, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione n. 282/2011»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fenix International Ltd (in prosieguo: la «Fenix») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito) in merito ad avvisi di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) emessi da questi ultimi per i mesi da luglio 2017 a gennaio 2020 nonché per il mese di aprile 2020.

### Contesto normativo

#### *L'accordo di recesso*

3 Con decisione (UE) 2020/135, del 30 gennaio 2020, relativa alla conclusione dell'accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica (GU 2020, L 29, pag. 1; in prosieguo: l'«accordo di recesso»), il Consiglio dell'Unione europea ha approvato, a nome dell'Unione europea e della Comunità europea dell'energia atomica (CEEA), detto accordo, che è stato accluso a tale decisione (GU 2020, L 29, pag. 7).

4 L'articolo 86 dell'accordo di recesso, intitolato «Cause pendenti dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea», ai paragrafi 2 e 3, così dispone:

«2. La Corte di giustizia dell'Unione europea resta competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle domande presentate dai giudici del Regno Unito prima della fine del periodo di transizione.

3. Ai fini del presente capo, la Corte di giustizia dell'Unione europea si considera adita e la domanda di pronuncia pregiudiziale si considera presentata nel momento in cui la domanda giudiziale è registrata presso la cancelleria della Corte di giustizia (...).»

5 Conformemente all'articolo 126 dell'accordo di recesso, il periodo di transizione è iniziato a decorrere dalla data di entrata in vigore di tale accordo ed è cessato il 31 dicembre 2020.

#### *La direttiva IVA*

6 Tenuto conto della data degli avvisi di accertamento dell'IVA di cui trattasi nella controversia di cui al procedimento principale, quest'ultimo è disciplinato dalle disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017 (GU 2017, L 348, pag. 7) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

7 I considerando da 61 a 64 della direttiva IVA sono così formulati:

«61 È essenziale garantire l'applicazione uniforme del sistema d'IVA. Per realizzare tale obiettivo, occorre adottare misure d'applicazione.

62 In particolare, dette misure dovrebbero regolare il problema della doppia imposizione sulle operazioni transfrontaliere che può derivare da un'applicazione non uniforme, da parte degli Stati membri, delle disposizioni relative alla localizzazione delle operazioni imponibili.

63 Malgrado la natura circoscritta dell'ambito d'applicazione, dette misure avranno un'incidenza finanziaria che per uno o più Stati membri potrebbe risultare non trascurabile. Tale incidenza finanziaria giustifica che il Consiglio si riservi di esercitare le competenze di esecuzione.

- 64 Tenuto conto dell'ambito di applicazione circoscritto, è opportuno prevedere che le misure di applicazione siano adottate dal Consiglio, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione [europea]».
- 8 Il titolo IV di tale direttiva, intitolato «Operazioni imponibili», contiene un capo 3, relativo alle «[p]restazioni di servizi», nel quale figura l'articolo 28.
- 9 L'articolo 28 della direttiva IVA così dispone:
- «Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».
- 10 Il titolo V di tale direttiva, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene un capo 3, relativo al «[l]uogo delle prestazioni di servizi». La sezione 3 di tale capo elenca, nelle sue nove sottosezioni, diversi tipi di prestazioni di servizi, tra i quali figurano, nella sottosezione 8, dal 1° gennaio 2015, prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione nonché servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi. Tale sottosezione si compone dell'articolo 58 di tale direttiva, il quale prevede, al paragrafo 1, che tali servizi sono imponibili nello Stato membro in cui tale persona è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.
- 11 Detta sottosezione era stata modificata, a partire dal 1° gennaio 2015, dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11), il cui considerando 1 enuncia che «la realizzazione del mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno contribuito a trasformare profondamente il volume e la struttura del commercio dei servizi. Un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza».
- 12 L'articolo 220 della direttiva IVA prevede quanto segue:
- «Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti:
- 1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;
- (...)».
- 13 Ai sensi dell'articolo 226 di tale direttiva:
- «Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:
- (...)
- 5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;
  - 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;
- (...)».
- 14 L'articolo 397 di detta direttiva così dispone:
- «Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, adotta le misure necessarie per l'applicazione della presente direttiva».

#### ***Regolamento di esecuzione n. 282/2011***

- 15 I considerando 2, 4 e 5 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 sono così formulati:
- «(2) La direttiva [IVA] stabilisce norme in materia di [IVA] che, in alcuni casi, sono soggette a interpretazione da parte degli Stati membri. L'adozione di disposizioni comuni di applicazione

della direttiva [IVA] dovrebbe garantire un'applicazione del sistema dell'IVA più conforme all'obiettivo del mercato interno qualora si verificano, o rischiano di verificarsi, divergenze nell'applicazione incompatibili con il corretto funzionamento di tale mercato interno. Queste disposizioni di applicazione sono giuridicamente vincolanti solo a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente regolamento e non compromettono la validità della legislazione e dell'interpretazione precedentemente adottate dagli Stati membri.

(...)

4) L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva [IVA], in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. Il presente regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'articolo 5, paragrafo 4, del trattato sull'Unione europea. Dato che il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, l'uniformità dell'applicazione è garantita al meglio mediante un regolamento.

(5) Tali disposizioni di applicazione contengono norme specifiche in risposta a determinate questioni di applicazione e mirano ad introdurre un trattamento uniforme in tutto il territorio dell'Unione solamente in relazione a tali circostanze specifiche. Esse non sono pertanto trasponibili ad altri casi e devono essere applicate, tenendo conto della loro formulazione, in maniera restrittiva».

16 L'articolo 1 di tale regolamento di esecuzione n. 282/2011 così dispone:

«Il presente regolamento stabilisce misure di applicazione di talune disposizioni dei titoli da I a V (...) della direttiva [IVA]».

17 I considerando 1 e 4 del regolamento di esecuzione n. 1042/2013, che ha modificato, a partire dal 1° gennaio 2015, il regolamento di esecuzione n. 282/2011, così recitano:

«1 La direttiva [IVA] dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, tutti i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi siano tassati nello Stato membro in cui il destinatario è stabilito, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo che presta tali servizi. La maggior parte degli altri servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi continua a essere tassata nello Stato membro in cui il prestatore è stabilito.

(...)

4 È necessario specificare chi è il prestatore ai fini dell'(IVA) quando i servizi prestati tramite mezzi elettronici o i servizi telefonici forniti via Internet sono resi ad un destinatario attraverso reti di telecomunicazione o tramite un'interfaccia o un portale».

18 Ai sensi dell'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011, inserito dal regolamento di esecuzione n. 1042/2013:

«1. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 28 della direttiva [IVA], se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti.

Al fine di considerare il prestatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi, devono sussistere le seguenti condizioni:

- a) la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici identifica i servizi elettronici e il relativo prestatore;
- b) la nota di pagamento o la ricevuta emessa o resa disponibile per il destinatario identifica i servizi prestati tramite mezzi elettronici e il relativo prestatore.

Ai fini del presente paragrafo, a un soggetto passivo che, in relazione ad una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione non è consentito designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi.

2. Il paragrafo 1 si applica altresì ai servizi telefonici prestati via Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (VoIP), se sono prestati attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, e sono prestati alle stesse condizioni di cui allo stesso paragrafo.

3. Il presente articolo non si applica a un soggetto passivo che provvede solamente al trattamento dei pagamenti in relazione ai servizi prestati tramite mezzi elettronici o ai servizi telefonici prestati via Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (VoIP), e non interviene nella prestazione di tali servizi prestati tramite mezzi elettronici o servizi telefonici».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 19 La Fenix, una società registrata a fini IVA nel Regno Unito, gestisce su Internet una piattaforma di social network nota con il nome Only Fans (in prosieguo: la «piattaforma Only Fans»). Tale piattaforma viene proposta agli «utenti» in tutto il mondo, i quali si suddividono in «creatori» e in «fan».
- 20 Ogni creatore dispone di un «profilo» sul quale carica e pubblica contenuti, quali fotografie, video e messaggi. I fan possono accedere al contenuto caricato dai creatori che desiderano seguire o con i quali vogliono interagire, effettuando pagamenti *ad hoc* o pagando un abbonamento mensile. I fan possono, inoltre, versare «mance» o doni che non danno luogo alla fornitura di alcun contenuto in cambio.
- 21 Ogni creatore determina il canone mensile di abbonamento, ma la Fenix stabilisce un importo minimo dovuto sia per gli abbonamenti sia per le «mance».
- 22 La Fenix fornisce non solo la piattaforma Only Fans, ma anche il dispositivo che consente di effettuare le operazioni finanziarie. La Fenix è responsabile della riscossione e della distribuzione dei pagamenti effettuati dai fan, avvalendosi di un ente terzo, prestatore di servizi di pagamento. La Fenix fissa altresì le condizioni generali di utilizzo della piattaforma Only Fans.
- 23 La Fenix preleva il 20% di ogni somma versata a favore di un creatore al quale essa fattura l'importo corrispondente. Sulla somma così riscossa, la Fenix applica l'IVA a un'aliquota del 20%, che figura nelle fatture che essa emette.
- 24 Tutti i pagamenti appaiono sull'estratto conto bancario del fan di cui trattasi come pagamenti effettuati alla Fenix.
- 25 Il 22 aprile 2020 l'amministrazione tributaria e doganale ha notificato alla Fenix avvisi di accertamento relativi all'IVA dovuta per i mesi da luglio 2017 a gennaio 2020 nonché per il mese di aprile 2020, ritenendo che si dovesse considerare che la Fenix agiva in nome proprio ai sensi dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011. Di conseguenza, tale amministrazione ha considerato che la Fenix avrebbe dovuto assolvere l'IVA sulla totalità della somma ricevuta da un fan e non soltanto sul 20% di tale somma, che essa prelevava a titolo di remunerazione.
- 26 Il 27 luglio 2020 la Fenix ha proposto ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], giudice del rinvio. Con tale ricorso, la Fenix

contesta, in sostanza, la validità della base giuridica degli avvisi di accertamento, ossia l'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011, nonché i loro rispettivi importi.

27 Dinanzi al giudice del rinvio, la Fenix sostiene che l'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 ha per effetto di modificare e/o integrare l'articolo 28 della direttiva IVA, aggiungendovi nuove regole. L'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 andrebbe infatti oltre l'articolo 28 della direttiva IVA prevedendo che il mandatario che interviene in una prestazione di servizi tramite mezzi elettronici si ritiene aver ricevuto e fornito detti servizi, anche quando l'identità del fornitore, che è il mandante, è nota. Una siffatta disposizione priverebbe le parti della loro autonomia contrattuale e prescinderebbe dalla realtà commerciale ed economica. Essa modificherebbe fundamentalmente la responsabilità del mandatario nel settore dell'IVA, trasferendo l'onere fiscale sulle piattaforme gestite su Internet, dal momento che risulterebbe impossibile, in pratica, confutare la presunzione di cui all'articolo 9 bis, paragrafo 1, terzo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011. Di conseguenza, secondo la Fenix, tale articolo 9 bis eccede i limiti delle competenze di esecuzione conferite al Consiglio in forza dell'articolo 397 della direttiva IVA.

28 Il giudice del rinvio nutre dubbi sulla validità dell'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011.

29 Basandosi sulla sentenza del 15 ottobre 2014, Parlamento/Commissione (C-65/13, EU:C:2014:2289), il giudice del rinvio sottolinea che una disposizione di attuazione di un atto legislativo è lecita solo se tale disposizione rispetta gli obiettivi generali essenziali perseguiti da tale atto, è necessaria o utile per l'attuazione di quest'ultimo e non lo modifica né lo integra, neppure nei suoi elementi non essenziali. Orbene, pur ritenendo che l'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 costituisca una misura di applicazione dell'articolo 28 della direttiva IVA, si potrebbe tuttavia sostenere che, adottando tale articolo 9 bis, il Consiglio ha violato la competenza di esecuzione ad esso conferita.

30 In particolare, il giudice del rinvio sostiene che la presunzione stabilita all'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 potrebbe applicarsi a tutti i soggetti passivi che partecipano alla prestazione di servizi, il che non costituirebbe una misura tecnica, bensì una modifica radicale del contesto normativo risultante dall'articolo 28 della direttiva IVA. Inoltre, la presunzione stabilita all'articolo 9 bis, paragrafo 1, di tale regolamento di esecuzione, e in particolare quella di cui al terzo comma di tale disposizione, sembrerebbe eliminare l'obbligo di esaminare concretamente la situazione economica e commerciale del soggetto passivo, che risulta tuttavia dall'articolo 28 della direttiva IVA, come è stato precisato dalla Corte nella sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 In tale contesto, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 9 bis del [regolamento di esecuzione n. 282/2011] sia invalido in quanto eccede le competenze di esecuzione o il dovere di esecuzione del Consiglio stabiliti dall'articolo 397 della [direttiva IVA], nella misura in cui integra e/o modifica l'articolo 28 [di detta] direttiva (...)».

### **Sulla competenza della Corte**

32 Dall'articolo 86, paragrafo 2, dell'accordo di recesso, entrato in vigore il 1° febbraio 2020, risulta che la Corte resta competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle domande presentate dai giudici del Regno Unito prima della fine del periodo di transizione prevista, conformemente all'articolo 126 di tale accordo, il 31 dicembre 2020. Inoltre, a norma dell'articolo 86, paragrafo 3, del suddetto accordo una domanda di pronuncia pregiudiziale si considera presentata, ai sensi del paragrafo 2 di detto articolo, alla data in cui la domanda giudiziale è registrata presso la cancelleria della Corte.

33 Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta da un organo giurisdizionale del Regno Unito, è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 22 dicembre 2020, ossia prima della fine del periodo di transizione.

34 Ne consegue che la Corte è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale su tale domanda.

## Sulla questione pregiudiziale

35 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 sia invalido nella misura in cui il Consiglio avrebbe integrato o modificato l'articolo 28 della direttiva IVA, eccedendo così le competenze di esecuzione conferitegli dall'articolo 397 di tale direttiva, in applicazione dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE.

### *Osservazioni preliminari*

36 In primo luogo, occorre ricordare che, secondo l'articolo 291, paragrafo 1, TFUE, l'attuazione degli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione spetta agli Stati membri. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE, allorché sono necessarie condizioni uniformi di esecuzione di tali atti dell'Unione, questi conferiscono competenze di esecuzione alla Commissione o, in casi specifici debitamente motivati e nelle circostanze previste agli articoli 24 e 26 del TUE, al Consiglio.

37 Per quanto riguarda in particolare tale requisito di giustificare debitamente l'attribuzione di una siffatta competenza di esecuzione al Consiglio, la Corte ha già dichiarato che l'articolo 291, paragrafo 2, TFUE richiede di esporre, in modo circostanziato, le ragioni per le quali l'adozione di misure di esecuzione di un atto giuridicamente vincolante dell'Unione è affidata a tale istituzione (v., in tal senso, sentenza del 1° marzo 2016, National Iranian Oil Company/Consiglio, C-440/14 P, EU:C:2016:128, punti 49 e 50 nonché giurisprudenza ivi citata).

38 Nel caso di specie, l'articolo 397 della direttiva IVA conferisce al Consiglio un potere di esecuzione ai sensi dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE. Infatti, detto articolo 397 dispone che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, adotta le misure necessarie per l'applicazione della direttiva IVA.

39 A tal riguardo, dai considerando da 61 a 63 della direttiva IVA risulta che il legislatore dell'Unione ha ritenuto che, da un lato, era necessario che le misure di esecuzione di tale direttiva fossero uniformi, segnatamente al fine di ovviare al problema della doppia imposizione delle operazioni transfrontaliere che possono derivare da un'applicazione non uniforme, da parte degli Stati membri, delle disposizioni relative alla localizzazione delle operazioni imponibili, e, dall'altro, occorre riservare al Consiglio la competenza ad adottare siffatte misure di esecuzione in ragione dell'incidenza finanziaria, talvolta non trascurabile, che tali misure possono avere negli Stati membri.

40 Tali motivi giustificano il conferimento al Consiglio del potere, risultante dall'articolo 397 della direttiva IVA, di adottare le misure necessarie all'applicazione di tale direttiva, tra le quali figura l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, che mira concretamente a garantire l'applicazione uniforme dell'articolo 28 di detta direttiva.

41 In secondo luogo, quanto ai limiti delle competenze di esecuzione di cui all'articolo 291, paragrafo 2, TFUE, occorre ricordare che l'adozione delle norme essenziali di una materia, come l'IVA, è riservata alla competenza del legislatore dell'Unione. Ne consegue che le disposizioni che stabiliscono gli elementi essenziali di una normativa di base, la cui adozione richiede scelte politiche rientranti nelle responsabilità proprie di tale legislatore, non possono essere adottate in atti di esecuzione, né in atti delegati, di cui all'articolo 290 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 10 settembre 2015, Parlamento/Consiglio, C-363/14, EU:C:2015:579, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

42 Inoltre, l'identificazione degli elementi di una materia che devono essere qualificati come essenziali deve basarsi su elementi oggettivi che possano essere sottoposti a sindacato giurisdizionale e impone di tener conto delle caratteristiche e delle peculiarità del settore in esame (sentenza del 10 settembre 2015, Parlamento/Consiglio, C-363/14, EU:C:2015:579, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

43 Di conseguenza, quando, in forza di un atto giuridicamente vincolante dell'Unione quale la direttiva IVA, il Consiglio disponga del potere di adottare misure di esecuzione, quali l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, tale istituzione non può, nell'ambito di un siffatto potere, adottare norme essenziali in materia, poiché queste ultime devono essere adottate nel rispetto della procedura legislativa applicabile, ossia, per quanto riguarda la direttiva IVA, la procedura speciale istituita all'articolo 113 TFUE.

- 44 Inoltre, la Corte ha già dichiarato che, quando sono conferite alla Commissione competenze di esecuzione, quest'ultima è chiamata a precisare il contenuto dell'atto legislativo di cui trattasi, al fine di garantirne l'attuazione in condizioni uniformi in tutti gli Stati membri. Le disposizioni di un atto di esecuzione adottato dalla Commissione devono quindi, da un lato, rispettare gli obiettivi generali essenziali perseguiti dall'atto legislativo che tali disposizioni dovrebbero precisare, e, dall'altro, essere necessarie o utili per l'attuazione uniforme di quest'ultimo senza integrarlo né modificarlo, neppure nei suoi elementi non essenziali (v., in tal senso, sentenza del 15 ottobre 2014, Parlamento/Commissione, C-65/13, EU:C:2014:2289, punti da 43 a 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 Tali considerazioni relative ai limiti delle competenze di esecuzione della Commissione sono valide anche quando, in applicazione dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE, siffatte competenze sono attribuite al Consiglio.
- 46 Infatti, da un lato, occorre rilevare che, facendo riferimento sia alla Commissione sia al Consiglio, l'articolo 291, paragrafo 2, TFUE non opera alcuna distinzione quanto alla natura e alla portata delle competenze di esecuzione in funzione dell'istituzione che ne è investita.
- 47 Dall'altro lato, dall'impianto sistematico degli articoli 290 e 291 TFUE discende che l'esercizio da parte del Consiglio delle competenze di esecuzione non può essere disciplinato da condizioni diverse da quelle che si impongono alla Commissione quando è chiamata a esercitare il suo potere di esecuzione.
- 48 Infatti, operando una distinzione tra gli atti di esecuzione e gli atti delegati, che solo la Commissione ha la facoltà di adottare alle condizioni previste dall'articolo 290 TFUE e che consentono a quest'ultima di integrare o modificare taluni elementi non essenziali di un atto legislativo dell'Unione, gli articoli 290 e 291 TFUE garantiscono che, quando il legislatore dell'Unione affida al Consiglio l'adozione di atti di esecuzione, quest'ultimo non disponga dei poteri riservati alla Commissione nell'ambito dell'adozione di atti delegati. Di conseguenza, il Consiglio non può, con atti di esecuzione, integrare o modificare l'atto legislativo, nemmeno nei suoi elementi non essenziali.
- 49 Dall'insieme di tali considerazioni risulta che le competenze di esecuzione conferite alla Commissione e al Consiglio ai sensi dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE comportano, in sostanza, la facoltà di adottare misure necessarie o utili per l'attuazione uniforme delle disposizioni dell'atto legislativo sul cui fondamento sono adottate e che si limitano a precisarne il contenuto, nel rispetto degli obiettivi generali essenziali perseguiti da tale atto, senza modificarlo o integrarlo, nei suoi elementi essenziali o non essenziali.
- 50 In particolare, si deve considerare che una misura di esecuzione si limita a precisare le disposizioni dell'atto legislativo interessato quando mira unicamente, in generale o per taluni casi specifici, a chiarire la portata di tali disposizioni o a determinarne le modalità di applicazione, a condizione tuttavia che, così facendo, tale misura eviti qualsiasi contraddizione rispetto agli obiettivi di dette disposizioni e non alteri, in alcun modo, il contenuto normativo di tale atto o il suo ambito di applicazione.
- 51 Pertanto, al fine di determinare se, adottando l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il Consiglio abbia rispettato i limiti delle competenze di esecuzione che gli sono state conferite, in applicazione dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE, dall'articolo 397 della direttiva IVA, occorre verificare se tale articolo 9 bis, paragrafo 1, si limiti a precisare il contenuto dell'articolo 28 di tale direttiva, il che implica di verificare, in primo luogo, se detto articolo 9 bis, paragrafo 1, rispetti gli obiettivi generali essenziali di detta direttiva e, in particolare, quelli del suo articolo 28, in secondo luogo, se sia necessario o utile per l'attuazione uniforme dello stesso articolo 28 e, in terzo luogo, se non integri né modifichi in alcun modo quest'ultimo.

***Sul rispetto, da parte dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, degli obiettivi generali essenziali perseguiti dalla direttiva IVA***

- 52 Occorre, in primo luogo, ricordare che la direttiva IVA mira a stabilire un sistema comune dell'IVA. Ai fini di un'applicazione uniforme di tale sistema, che figura tra gli obiettivi di tale direttiva, come sottolineata, in particolare, il suo considerando 61, le nozioni che definiscono la sfera di applicazione di

quest'ultima, quali quelle di «operazioni imponibili», di «soggetti passivi» e di «attività economiche», devono essere interpretate in modo autonomo e uniforme (v., in tal senso, sentenza del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

- 53 In forza dell'articolo 28 della direttiva IVA, che rientra nel titolo IV di tale direttiva, intitolato «Operazioni imponibili», qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.
- 54 Tale articolo, che è formulato in termini generali, senza contenere restrizioni quanto al suo ambito di applicazione o alla sua portata e che comprende quindi tutte le categorie di servizi (v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 36), crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, in forza della quale si ritiene che l'operatore che partecipa a una prestazione di servizi, cioè il commissionario, in un primo tempo, abbia ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, e, in un secondo tempo, abbia fornito personalmente tali servizi a un cliente (sentenza del 21 gennaio 2021, UCMR - ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 55 L'articolo 28 della direttiva IVA stabilisce quindi che il soggetto passivo che, nell'ambito di una prestazione di servizi, agisce in qualità di intermediario in nome proprio, ma per conto di terzi, si presume essere il prestatore di tali servizi.
- 56 In secondo luogo, dai considerando 2, 4 e 5 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 emerge che, nella misura in cui, in alcuni casi, sussistono divergenze tra gli Stati membri nell'applicazione delle norme enunciate nella direttiva IVA, incompatibili con il corretto funzionamento del mercato interno, l'obiettivo di tale regolamento di esecuzione è di garantire un'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA, attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva IVA, in particolare in materia di prestazioni di servizi, disposizioni che devono rispondere a determinate questioni di applicazione e mirare ad introdurre un trattamento uniforme in tutto il territorio dell'Unione solamente in relazione a circostanze specifiche ivi disciplinate.
- 57 Per quanto riguarda, più specificamente, l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, introdotto dal regolamento di esecuzione n. 1042/2013, dai considerando 1 e 4 di quest'ultimo regolamento risulta che, tenuto conto dell'evoluzione che, nell'ambito della direttiva IVA, caratterizza in particolare l'imposizione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, i quali, a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono tassabili nello Stato membro in cui il destinatario è stabilito, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo che presta tali servizi, il Consiglio ha ritenuto necessario specificare chi è il prestatore di servizi ai fini dell'IVA quando detti servizi sono prestati attraverso reti di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale.
- 58 È in tale contesto che l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 indica, «ai fini dell'applicazione dell'articolo 28 della direttiva [IVA]» e nel caso in cui servizi tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, come un mercato delle applicazioni, in quali condizioni si debba ritenere che il soggetto passivo, che interviene in detta prestazione, agisca in nome proprio, ma per conto del prestatore.
- 59 L'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 mira così a garantire, a decorrere dal 1° gennaio 2015, un'applicazione uniforme della presunzione stabilita all'articolo 28 della direttiva IVA nei confronti di tali soggetti passivi e, in tal modo, del sistema comune dell'IVA istituito da tale direttiva, ai servizi di cui a tale articolo 9 bis, paragrafo 1, che rientrano nell'ambito di applicazione di tale articolo 28, laddove quest'ultimo ricomprende, come risulta dal punto 54 della presente sentenza, tutte le categorie di servizi.
- 60 Ne consegue che le disposizioni dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 rispettano gli obiettivi generali essenziali della direttiva IVA e, in particolare, quelli del suo articolo 28.

***Sulla necessità o l'utilità dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 per l'attuazione uniforme dell'articolo 28 della direttiva IVA***

61 Occorre constatare che risulta in particolare dalla motivazione della proposta della Commissione di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento di esecuzione n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazione di servizi [COM (2012) 763 final], all'origine dell'introduzione dell'articolo 9 bis in tale regolamento di esecuzione, che, tenuto conto delle modifiche apportate nella direttiva IVA a decorrere dal 1° gennaio 2015 per quanto riguarda il luogo di imposizione di talune prestazioni di servizi, tra cui i servizi di telecomunicazioni e i servizi elettronici, era divenuto essenziale, al fine di garantire la certezza del diritto dei prestatori di servizi ed evitare la doppia o mancata imposizione che sarebbe risultata da modalità di applicazione divergenti tra gli Stati membri, modificare detto regolamento di esecuzione per determinare il modo in cui le disposizioni di cui trattasi della direttiva IVA dovevano essere applicate.

62 In tali circostanze, si deve considerare che l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 è utile, se non persino necessario, per l'attuazione uniforme dell'articolo 28 della direttiva IVA.

***Sul rispetto, da parte dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, del divieto di integrare o modificare il contenuto dell'articolo 28 della direttiva IVA***

63 Secondo la Fenix, i tre commi dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 integrano o modificano l'articolo 28 della direttiva IVA, cosicché essi violano i limiti del potere di esecuzione riconosciuto al Consiglio.

64 Anzitutto, per quanto riguarda il primo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, la Fenix ritiene, da un lato, che il legislatore dell'Unione non abbia inteso disciplinare, all'articolo 28 della direttiva IVA, la questione di stabilire in quali casi un soggetto passivo che partecipi a una prestazione di servizi agisca in nome proprio, ma per conto terzi, situazione a cui il Consiglio non può ovviare mediante un atto di esecuzione, salvo eccedere le proprie competenze. Dall'altro lato, secondo la Fenix, la presunzione stabilita nel primo comma di tale articolo 9 bis, paragrafo 1, si applicherebbe a prescindere dalla realtà contrattuale e commerciale, in violazione della giurisprudenza della Corte, e modificherebbe radicalmente la responsabilità del commissionario nel settore dell'IVA.

65 A tal riguardo, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il soggetto passivo che interviene in una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni «si presume (...) che agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti».

66 Orbene, non risulta affatto dalla direttiva IVA che il legislatore dell'Unione abbia rinunciato a garantire, eventualmente mediante l'attribuzione di competenze di esecuzione al Consiglio in forza dell'articolo 397 di tale direttiva, un'applicazione uniforme delle condizioni previste all'articolo 28 di detta direttiva, in particolare quella secondo cui, per poter essere considerato prestatore di un servizio, il soggetto passivo che partecipi a tale prestazione debba agire in nome proprio, ma per conto di terzi. Ciò vale a maggior ragione in quanto tale condizione riveste un'importanza cruciale per l'attuazione della presunzione stabilita dall'articolo 28 della direttiva IVA e, di conseguenza, per l'applicazione uniforme del sistema comune dell'IVA, che figura, come ricordato al punto 52 della presente sentenza, tra gli obiettivi di tale direttiva.

67 Per quanto riguarda, più specificamente, la questione se l'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, come redatto dal Consiglio, integri o modifichi il contenuto dell'articolo 28 della direttiva IVA, si deve rilevare, in primo luogo, che la circostanza che tale articolo 9 bis, paragrafo 1, riguardi, come è stato rilevato al punto 59 della presente sentenza, solo alcuni dei servizi di cui all'articolo 28 della direttiva IVA, e quindi alcuni casi specifici, non impedisce affatto, come risulta dal punto 50 della presente sentenza, di considerare detto articolo 9 bis, paragrafo 1, come una mera precisazione del contenuto di tale articolo 28.

- 68 In secondo luogo, nella parte in cui l'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 prevede che il soggetto passivo che interviene nella prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici «si presume (...) agisca, in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi», si deve constatare che tale disposizione si limita a precisare i casi in cui si ritiene soddisfatta la condizione relativa all'ambito di applicazione *ratione personae* dell'articolo 28 della direttiva IVA, necessaria all'applicazione della presunzione di cui a quest'ultimo articolo, senza integrarne o modificarne il contenuto.
- 69 In particolare, la presunzione che figura all'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 si inserisce pienamente nella logica sottesa all'articolo 28 della direttiva IVA. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 75 delle sue conclusioni, già prima dell'adozione dell'articolo 9 bis, l'articolo 28 della direttiva IVA mirava a trasferire la responsabilità in materia di IVA per le prestazioni di servizi in cui interviene un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto di terzi.
- 70 Di conseguenza, la presunzione contenuta all'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non modifica la natura di quella stabilita all'articolo 28 della direttiva IVA, ma si limita, integrandola pienamente, a concretizzarla nel contesto specifico dei servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni.
- 71 In terzo luogo, aggiungendo «a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti», il primo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 consente di confutare tale presunzione, tenendo conto della realtà contrattuale dei rapporti tra gli intervenienti nella catena di operazioni economiche.
- 72 A tal riguardo, si deve rammentare che gli accordi contrattuali riflettono, in linea di principio, la realtà economica e commerciale delle operazioni, la cui valutazione costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, di modo che le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione quando occorre identificare il prestatore e il destinatario nell'ambito di un'operazione di «prestazione di servizi» ai sensi delle disposizioni della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punti 42 e 43, nonché del 24 febbraio 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).
- 73 Per questo motivo la Corte ha già dichiarato che la condizione relativa al fatto che il soggetto passivo debba agire in nome proprio ma per conto di terzi, di cui all'articolo 28 della direttiva IVA, deve essere verificata, in particolare, alla luce delle relazioni contrattuali tra le parti (v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2011, *Henfling e a.*, C-464/10, EU:C:2011:489, punto 42).
- 74 Ne consegue che, nel prevedere, all'articolo 9 bis, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, che la presunzione secondo cui il soggetto passivo di cui a tale disposizione agisce in nome proprio, ma per conto del prestatore dei servizi in questione può essere confutata se emerge dagli accordi contrattuali tra le parti che quest'ultimo è esplicitamente designato quale prestatore di servizi, il Consiglio si è limitato a precisare il contenuto normativo stabilito dall'articolo 28 della direttiva IVA, come interpretato dalla Corte, al fine di garantire condizioni uniformi di attuazione di tale articolo nell'Unione.
- 75 Inoltre, per quanto riguarda il secondo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, si deve rilevare che, secondo tale disposizione, «al fine di considerare il prestatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi» devono essere soddisfatte due condizioni. Da un lato, la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici deve identificare i servizi elettronici e il relativo prestatore. Dall'altro, la nota di pagamento o la ricevuta emessa o resa disponibile per il destinatario deve identificare i servizi prestati tramite mezzi elettronici e il relativo prestatore.

- 76 Come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 76 delle sue conclusioni, tale disposizione è in stretta relazione con il primo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 e si inserisce nella medesima logica di quest'ultimo, indicando, in modo più dettagliato, le condizioni, riferite alla fatturazione, in base alle quali il fornitore di servizi tramite mezzi elettronici è esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi.
- 77 Orbene, le indicazioni che devono figurare, in forza dell'articolo 226, punti 5 e 6, della direttiva IVA, sulla fattura – documento che, conformemente all'articolo 220, punto 1, di tale direttiva, ogni soggetto passivo deve assicurarsi sia stato debitamente emesso per ogni prestazione di servizi che effettua, in particolare, nei confronti di un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punto 49 e giurisprudenza ivi citata) – fanno parte degli elementi che rientrano nelle relazioni commerciali e contrattuali tra le varie parti e che devono rispecchiare la realtà economica e commerciale delle operazioni in questione. Tali indicazioni possono così consentire di valutare le relazioni che i vari operatori che intervengono nell'ambito della prestazione di servizi forniti tramite mezzi elettronici intrattengono tra loro.
- 78 Di conseguenza, il secondo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 si limita a esporre gli elementi che consentono di valutare in modo concreto, alla luce della necessità di prendere in considerazione la realtà economica e commerciale delle operazioni, le situazioni e le condizioni in cui la presunzione, che risulta dal primo comma di tale disposizione conformemente a quella stabilita dall'articolo 28 della direttiva IVA, può essere confutata.
- 79 Pertanto, nella misura in cui fa riferimento agli elementi di prova che consentono di confutare la presunzione di cui al primo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, la cui valutazione concreta spetta alle autorità tributarie e ai giudici degli Stati membri, non si può ritenere che il secondo comma di tale articolo 9 bis, paragrafo 1, in quanto tale e tenuto conto delle constatazioni di cui ai punti da 71 a 74 della presente sentenza, integri o modifichi il quadro normativo stabilito dall'articolo 28 della direttiva IVA.
- 80 Infine, per quanto riguarda il terzo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, occorre ricordare che, conformemente a quest'ultimo, «ai fini [di tale] paragrafo, a un soggetto passivo che, in relazione ad una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione non è consentito designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi».
- 81 Da tale terzo comma risulta quindi che, quando il soggetto passivo versa in una delle tre ipotesi previste da detto comma, la presunzione di cui al primo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non può essere confutata e diviene quindi assoluta. In altri termini, nel caso di servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca sempre in nome proprio, ma per conto del prestatore di tali servizi e, di conseguenza, è ritenuto essere esso stesso il prestatore di detti servizi, quando autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione di tali medesimi servizi ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali di tale prestazione.
- 82 Orbene, si deve constatare che, contrariamente a quanto sostiene la Fenix, il Consiglio, nell'adottare il terzo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, di tale regolamento di esecuzione, ha tenuto conto della realtà economica e commerciale delle operazioni, nel contesto specifico della prestazione di servizi forniti tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni, come richiesto, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 73 della presente sentenza, dall'articolo 28 della direttiva IVA.
- 83 Infatti, quando un soggetto passivo, che interviene nella prestazione di un servizio tramite mezzi elettronici, sfruttando, ad esempio, una piattaforma di social network on-line, ha la facoltà di autorizzare la prestazione di tale servizio, o la fatturazione di quest'ultimo o, ancora, di fissare le condizioni generali di tale prestazione, detto soggetto passivo ha la possibilità di definire, in modo unilaterale, elementi essenziali relativi alla prestazione, vale a dire la sua realizzazione e il momento in

cui essa avrà luogo, o le condizioni in base alle quali il corrispettivo sarà esigibile, o ancora le norme che formano il quadro generale di tale prestazione. In tali circostanze, e tenuto conto della realtà economica e commerciale che esse rispecchiano, il soggetto passivo deve essere considerato il prestatore di servizi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA.

84 È dunque chiaramente conforme all'articolo 28 della direttiva IVA il fatto che, nelle circostanze elencate al terzo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, un tale soggetto passivo non possa sottrarsi alla presunzione stabilita da tale articolo 28, designando contrattualmente un altro soggetto passivo come prestatore dei servizi interessati. Quest'ultima disposizione non può infatti consentire clausole contrattuali che non riflettano la realtà economica e commerciale.

85 Il fatto che le circostanze previste al terzo comma dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non siano menzionate all'articolo 28 della direttiva IVA non può inficiare tale analisi.

86 In effetti, tenuto conto delle considerazioni esposte ai punti 50 e da 82 a 84 della presente sentenza, è sufficiente rilevare che, elencando espressamente tali circostanze, l'articolo 9 bis, paragrafo 1, terzo comma, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non modifica il contenuto normativo dell'articolo 28 della direttiva IVA, ma si limita, al contrario, a concretizzare l'applicazione di quest'ultimo per il caso specifico dei servizi di cui all'articolo 9 bis, paragrafo 1, di tale regolamento di esecuzione.

87 Per motivi analoghi, non può neppure essere accolto l'argomento dedotto dalla Fenix secondo cui sarebbe contrario all'articolo 28 della direttiva IVA trattare il soggetto passivo di cui a tale articolo come prestatore di servizi laddove il cliente finale è a conoscenza dell'esistenza del mandato tra il committente e il commissionario, nonché dell'identità di tale committente.

88 Al riguardo, è vero che l'applicabilità dell'articolo 28 della direttiva IVA dipende dall'esistenza di un mandato in esecuzione del quale il commissionario interviene, per conto del committente, nella prestazione di servizi (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 51). Tuttavia, anche supponendo che, nonostante la complessità delle catene di operazioni che può caratterizzare la fornitura dei servizi tramite mezzi elettronici, il cliente finale sia, in taluni casi, in grado di venire a conoscenza dell'esistenza del mandato e dell'identità del committente, tali circostanze non sono di per sé sufficienti ad escludere che il soggetto passivo, che interviene nella prestazione di servizi, agisca in nome proprio, ma per conto di terzi, ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 43). Infatti, sono soprattutto i poteri di cui dispone tale soggetto passivo nell'ambito della prestazione nella quale interviene a rilevare a tal fine.

89 In tali circostanze, al pari dei primi due commi dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, non si può considerare che il terzo comma di tale disposizione integri o modifichi l'articolo 28 della direttiva IVA.

90 Di conseguenza, adottando l'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 al fine di garantire un'applicazione uniforme nell'Unione dell'articolo 28 della direttiva IVA per i servizi contemplati nella prima disposizione, il Consiglio non ha ecceduto le competenze di esecuzione ad esso conferite dall'articolo 397 di tale direttiva, in applicazione dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE.

91 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che dall'esame di quest'ultima non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare la validità dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, alla luce degli articoli 28 e 397 della direttiva IVA nonché dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE.

### **Sulle spese**

92 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

**Dall'esame della questione pregiudiziale non è emerso alcun elemento idoneo a inficiare la validità dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, alla luce degli articoli 28 e 397 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, nonché dell'articolo 291, paragrafo 2, TFUE.**

Firme

---

\* Lingua processuale: l'inglese.