

Asunto C-68/23**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

8 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

3 de noviembre de 2022

Demandante y recurrente en casación:

M-GbR

Demandada y recurrida en casación:

Finanzamt O (Administración Tributaria de O)

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 30 *bis* y 30 *ter* — Delimitación entre bonos univalentes y polivalentes — Tratamiento fiscal de las tarjetas de prepago o códigos de bonos para la compra de contenidos digitales

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión — Artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

Se plantean al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada el 27 de junio de 2016 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»):

- 1) ¿Existe un bono univalente, en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA, cuando
 - se conoce el lugar de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, ya que dichos servicios deben prestarse a consumidores finales en el territorio de un Estado miembro,
 - pero la ficción del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA, según la cual se considera que también la transferencia del bono entre sujetos pasivos da lugar a la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, genera una prestación de servicios en el territorio de otro Estado miembro?

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial (en cuyo caso, en el presente asunto, existe un bono polivalente), ¿se opone el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA —según el cual la prestación efectiva de los servicios efectuada por el prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva del IVA, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente— a una obligación tributaria con fundamento distinto (sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2012, Lebara — C-520/10, EU:C:2012:264)?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: en particular, artículos 2, 9, 30 *bis*, 30 *ter*, 44 y 58

Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en particular, artículos 3, apartados 13 a 15, 3a, apartados 2 y 5, y 27, apartado 23

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Las partes discuten si la transferencia de tarjetas de prepago o de códigos de bonos para la compra de contenidos digitales (las llamadas tarjetas X), está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.
- 2 En el período impositivo 2019 (año al que se refiere el litigio), la sociedad demandante vendió tarjetas X a través de su tienda en Internet. El emisor de las

tarjetas X en el año al que se refiere el litigio era Y, con domicilio en el Reino Unido. Los códigos de bonos permitían al adquirente recargar su cuenta de usuario X con un determinado valor nominal en euros. Una vez recargada la cuenta, el titular podía adquirir contenidos digitales de Y en la tienda en línea X a los precios allí indicados.

- 3 Las tarjetas X fueron distribuidas por Y con diferentes códigos de país a través de distintos intermediarios. Para los clientes con domicilio o residencia habitual en Alemania y una cuenta de usuario X alemana, se designó el identificador DE.
- 4 En el año al que se refiere el litigio, la demandante adquirió las tarjetas X de dos proveedores que no estaban establecidos ni en el Reino Unido ni en Alemania, sino en otros Estados miembros. Estos habían comprado previamente las tarjetas X a Y. La demandante no consignó en sus declaraciones fiscales ni la adquisición de las tarjetas X a los proveedores ni su transferencia a los clientes finales, partiendo de la premisa de que las tarjetas X eran bonos por importe o bonos polivalentes.
- 5 En cambio, la Administración Tributaria competente consideró que las operaciones de la demandante con las tarjetas X estaban sujetas a tributación en Alemania, porque Y había destinado las tarjetas con el identificador DE exclusivamente a clientes finales residentes en Alemania con una cuenta de usuario alemana. En su opinión, la calificación de las tarjetas como bonos por artículo o bonos univalentes también se ve respaldada por el hecho de que Y puso en circulación las tarjetas como tales y de que fueron tratadas asimismo como tales por todos los demás participantes en la cadena de servicios posterior.
- 6 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) desestimó la demanda interpuesta contra la Administración Tributaria, tras lo cual la demandante interpuso un recurso de casación, del que conoce el órgano jurisdiccional remitente.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Primera cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

- 7 Se entenderá por «bono univalente» un bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios (artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA). Un «bono polivalente» es cualquier bono que no sea un bono univalente (artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA).
- 8 Cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúe en nombre propio se considerará la entrega de los bienes o prestación de los

servicios a que se refiere el bono. En cambio, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios no se considerará una operación independiente (artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA). Por el contrario, en el caso de un bono polivalente, solo estará sujeta al IVA la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios a los que se refiere tal bono, pero no las transferencias anteriores de dicho bono (artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA).

- 9 Cuando, como ocurre en el presente asunto, el emisor de un bono (A) lo transfiere en su propio nombre a un sujeto pasivo (B) establecido en otro Estado miembro, quien, a su vez, lo transfiere en su propio nombre a un tercero (C), tanto la transferencia del bono de A a B como su transferencia de B a C se consideran, con arreglo al artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, prestaciones de los servicios a que se refiere el bono, mientras que la prestación efectiva (posterior) del servicio no estará sujeta al impuesto.
- 10 Cabe preguntarse qué consecuencias se derivan del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 30 *bis*, punto 2, de esta. Para que exista un bono univalente en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de dicha Directiva, debe conocerse el lugar de la prestación del servicio al que se refiere el bono. No obstante, en caso de múltiples transferencias del bono, del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la misma Directiva se desprende que el servicio al que se refiere el bono se considera prestado varias veces.
- 11 Esta interpretación literal del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA (primera interpretación) podría conducir a una considerable reducción del ámbito de aplicación del bono univalente en el sector de los servicios. Tal bono no existirá si se refiere a un servicio cuyo lugar de prestación deba determinarse con arreglo al artículo 44 de dicha Directiva (véanse los apartados 14 y siguientes).
- 12 Sin embargo, también puede barajarse una segunda interpretación. Por una parte, la ficción establecida en el artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA puede no tenerse en cuenta en el momento en que se analice si se conoce el lugar de prestación del servicio en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de esta Directiva. En ese caso, una eventual transferencia del bono a un intermediario de otro Estado miembro será irrelevante a efectos de la aplicación del artículo 30 *bis*, punto 2, de dicha Directiva. Por otra parte, puede considerarse que, en el caso de un bono que se refiere a un servicio que debe prestarse a un consumidor final, el lugar de realización de la transferencia es el lugar del servicio que debe prestarse al consumidor final, incluso en el caso de una transferencia entre dos sujetos pasivos.

Aplicación de las dos posibles interpretaciones al presente asunto

- 13 En la medida en que, en el año al que se refiere el litigio, la demandante comercializó los bonos contenidos en las tarjetas X, que se refieren a servicios prestados por vía electrónica, en el sentido del artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, cabe preguntarse si se trata de bonos univalentes, cuya transferencia se considera una prestación de servicios. Para que así sea, el lugar de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono y el impuesto devengado por esas operaciones tienen que conocerse en el momento de la emisión del bono (artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA).
- 14 Se suscita la cuestión de a qué se refiere el requisito de que el lugar de la prestación deba conocerse. Si solo se refiere a la venta de un bono (en forma de tarjetas X) a clientes finales, se trata de un bono univalente. El lugar de la prestación del servicio electrónico al que se refiere el bono no se determinará con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA cuando se canjee este, ya que la persona que lo canjee, aunque sea en sí misma un sujeto pasivo en el sentido de los artículos 2 y 9 de esta Directiva, no actuará como tal en el sentido del artículo 44 de dicha Directiva, porque obtendrá de Y el servicio prestado por vía electrónica para fines privados (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de marzo de 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, apartados 39 y 40). De ahí que, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, el lugar de la prestación en el momento del canje deba determinarse en ese caso con arreglo al artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA y será conocido porque, según las condiciones de uso de las tarjetas X, estas solo pueden ser canjeadas por consumidores finales residentes en Alemania.
- 15 Si, por consiguiente, las tarjetas X son bonos univalentes, Y, como emisor de los bonos, habrá prestado un servicio a título oneroso en Alemania al transferir esos bonos por vía electrónica a los distribuidores a cambio de un pago. Del mismo modo, cualquier otra transferencia (de los proveedores a la demandante y de la demandante a sus clientes) será un servicio prestado en Alemania por vía electrónica.
- 16 Si, por el contrario, el requisito de que el lugar de la prestación se conozca se refiere también a la venta de un bono entre profesionales, parece cuestionable que exista aquí un bono univalente. En el caso de las transferencias de Y a los proveedores y de los proveedores a la demandante, cada una de las cuales deberá considerarse una operación independiente, tanto los proveedores como la demandante habrán actuado «como tal[es]», en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, al adquirir las tarjetas X, ya que no las adquirieron para canjearlas con fines privados, sino para revenderlas en el marco de su actividad económica. Si el artículo 44 de esta Directiva resulta aplicable a las operaciones de transferencia de Y a los proveedores y de los proveedores a la demandante, el lugar de la prestación no estará en Alemania en el caso de la transferencia de Y a los proveedores, pero sí en el caso de la transferencia de los proveedores a la

demandante. En ese caso, el lugar de la prestación no sería conocido en el momento de la emisión del bono por parte de Y.

- 17 El considerando 3 de la Directiva 2016/1065 puede usarse como argumento favorable a una respuesta afirmativa a la primera cuestión planteada. Este considerando tiene el siguiente tenor: «En vista de las nuevas normas sobre el lugar de la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de televisión y radiodifusión, así como sobre el de los servicios prestados por vía electrónica, que son aplicables desde el 1 de enero de 2015, es preciso encontrar una solución común para los bonos a fin de garantizar que no se produzcan incongruencias respecto de las entregas de bonos entre Estados miembros. A tal fin, resulta esencial establecer normas que aclaren el trato que corresponde a efectos del IVA a los bonos.» Esta finalidad quedaría desvirtuada si la transferencia de un mismo bono diera lugar a consecuencias jurídicas diferentes en función de que el bono se distribuyera exclusivamente a través de intermediarios en Alemania, a través de intermediarios establecidos en el resto del territorio de la Unión o directamente sin intermediarios a clientes finales establecidos en Alemania.
- 18 Si se sigue la primera interpretación (véase el apartado 11 anterior), la demandante no habrá transferido bonos univalentes. En este caso, con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA, [Y] habrá transferido los bonos al lugar de recepción de los proveedores en sus respectivos Estados miembros al tipo impositivo aplicable en ellos, mientras que las transferencias de los proveedores a la demandante se habrán efectuado en el lugar de establecimiento de la demandante en Alemania con arreglo a dicho artículo 44. Lo mismo se aplicará a las transferencias de la demandante a sus clientes. Por lo tanto, no se cumplirá el requisito de que se conozca el lugar de la prestación del servicio al que se refiere el bono y el IVA devengado por el mismo.
- 19 En cambio, según la segunda interpretación (véase el apartado 12 anterior), los bonos serán bonos univalentes.

Segunda cuestión prejudicial

- 20 Si la respuesta a la primera cuestión es negativa, existe un bono polivalente (artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA). En este caso, la prestación efectiva de los servicios efectuada por su prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente (artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA).
- 21 El órgano jurisdiccional remitente parte de la base de que, a efectos del IVA, las tarjetas X aquí controvertidas no deben recibir un trato distinto al de las tarjetas telefónicas, que fueron objeto de la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Según el apartado 43 de dicha sentencia, un operador de telefonía que ofrece servicios de telecomunicaciones consistentes en vender a un distribuidor tarjetas telefónicas que contienen toda la información necesaria para

realizar llamadas telefónicas internacionales mediante la infraestructura que él proporciona y que son revendidas por el distribuidor, en su nombre y por su cuenta, a usuarios finales, bien directamente, bien a través de otros sujetos pasivos, como mayoristas o minoristas, realiza una prestación de servicios de telecomunicaciones a título oneroso al distribuidor. Así pues, según el apartado 42 de la sentencia Lebara, tanto la venta inicial de una tarjeta telefónica como su subsiguiente reventa son operaciones que pueden someterse al impuesto.

- 22 Sobre esta base, la transferencia de las tarjetas X por la demandante a sus clientes estaría sujeta a declaración tributaria por la demandante como prestación de un servicio por vía electrónica. Al órgano jurisdiccional remitente le parece discutible que se persiga un objetivo distinto en el marco de los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA, aunque estas disposiciones pretendan dar lugar a una anticipación de la tributación. Considera que no está clara la relación entre el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, última parte de la frase, de esta Directiva y la opinión del Tribunal de Justicia en el asunto Lebara.
- 23 Además, al intermediar con los bonos polivalentes, la demandante puede haber prestado a Y servicios de distribución o promoción, en el sentido del artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que están sujetos al IVA, de modo que la contraprestación de la demandante por la transferencia de los bonos por parte de sus proveedores puede consistir no solo en un pago, sino también en un servicio de este tipo (operación asimilada a un intercambio; véase la sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599).