

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)**

de 3 de mayo de 2012 (\*)

«Fiscalidad — Sexta Directiva IVA — Artículo 2 — Prestación de servicios a título oneroso — Servicios de telecomunicaciones — Tarjetas telefónicas de prepago que contienen información que permite realizar llamadas telefónicas internacionales — Comercialización a través de una red de distribuidores»

En el asunto C-520/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 22 de octubre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de noviembre de 2010, en el procedimiento entre

**Lebara Ltd**

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. J. Malenovský, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. K. Sztranc-Szawiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de octubre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Lebara Ltd, por los Sres. P. Lasok, QC, y M. Angiolini, Barrister, designados por el Sr. S. Macherla, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. S. Hathaway y L. Seeboruth, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou, M. Germani e I. Pouli, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels, M. de Ree y M. Bulterman y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de diciembre de 2011;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 (DO L 260, p. 8) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Lebara Ltd (en lo sucesivo, «Lebara») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») sobre la liquidación emitida por éstos relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») supuestamente adeudado por Lebara por servicios de telecomunicaciones prestados por ella a lo largo de marzo de 2005.

## **Marco jurídico**

3 A tenor del artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»):

«El principio del sistema común de [IVA] consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el [IVA], liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva somete al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5 A tenor del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

6 El artículo 6 de dicha Directiva establece:

«1. Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

– en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;

[...]

4. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate.

[...]»

7 A tenor del artículo 9 de la Sexta Directiva, que figura en su título VI, titulado «Lugar de realización del hecho imponible»:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas [...] a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

– servicios de telecomunicaciones. Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción. Los servicios de telecomunicaciones en el sentido de la presente disposición incluirán asimismo la disposición de acceso a las redes de información mundiales;

[...]»

8 El artículo 10, apartados 1 y 2, de esta misma Directiva, integrados en su título VII, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto», está redactado en los siguientes términos:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. [...]

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 Lebara es una sociedad establecida en el Reino Unido que presta servicios de telecomunicaciones. En las fechas de autos, comercializaba con este fin, a través de sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros (en lo sucesivo, «distribuidores»), tarjetas telefónicas destinadas a personas establecidas en estos Estados miembros que deseen efectuar llamadas hacia países terceros a bajo coste.

10 En las tarjetas telefónicas vendidas por Lebara se indicaban, entre otros, la marca, el valor nominal expresado en la divisa del Estado miembro de establecimiento del distribuidor, uno o varios números locales de acceso necesarios para realizar las llamadas y un código PIN oculto. Para realizar una llamada bastaba con conocer estos datos, en especial el código PIN.

11 Las tarjetas sólo servían para efectuar llamadas telefónicas. Su validez estaba limitada, por una parte, por el valor nominal indicado en ellas y, por otra parte, por un período determinado, contado a partir de la fecha de su primera utilización. Al finalizar dicho período, se perdía el crédito de llamadas no utilizado.

12 Para acceder a un interlocutor establecido en un país tercero el usuario marcaba el número local de acceso que figuraba en la tarjeta. Esta llamada se recibía en la red de telecomunicaciones de un operador de telefonía local con el que Lebara tenía un acuerdo de puesta a disposición de uno o varios números locales especializados, y era dirigido a la central telefónica de Lebara que ésta gestionaba en el Reino Unido. A continuación, el sistema automatizado de Lebara pedía al usuario que marcara el código PIN que figuraba en la tarjeta. Si el sistema automatizado reconocía dicho código, el usuario marcaba el número internacional al que deseaba llamar. En ese momento, la llamada era dirigida a su destino final por los suministradores de servicios internacionales de telefonía con los que Lebara también había celebrado previamente acuerdos que le proporcionaban acceso a su red internacional de telecomunicaciones.

13 Lebara vendía las tarjetas telefónicas no directamente a los consumidores, sino exclusivamente a través de una red de distribuidores.

14 De la resolución de remisión se desprende que los distribuidores compraban las tarjetas telefónicas a Lebara a un precio inferior a su valor nominal y las revendían, a continuación, en su nombre y por su cuenta y no como agentes de Lebara. En cualquier caso, los distribuidores actuaban en nombre propio y por su propia cuenta y no como agentes de Lebara. Las tarjetas telefónicas eran vendidas casi exclusivamente a usuarios finales en el Estado miembro del distribuidor directamente por éste o a través de otros sujetos pasivos, como mayoristas o minoristas establecidos en este Estado miembro, que actuaban como intermediarios. Lebara no conocía ni controlaba el precio de reventa exigido por los distribuidores o por los demás intermediarios.

15 Lebara activaba las tarjetas telefónicas a petición del distribuidor, a condición de que éste las hubiera pagado. Aunque Lebara no conocía la identidad del usuario final, puso en funcionamiento sistemas que le permitían rastrear el uso de cada tarjeta vendida y determinar, en particular, si era válida y cuáles eran el crédito restante, los números a partir de los cuales se habían efectuado las llamadas con la tarjeta y los números llamados. Ningún distribuidor ni ninguna otra persona tenían acceso a estos sistemas.

16 Lebara no abonó IVA alguno por la venta de las tarjetas telefónicas a los distribuidores, pues esta operación era una prestación de servicios de telecomunicaciones cuyo lugar se encontraba en el Estado miembro de establecimiento del distribuidor, por lo que era éste quien debía pagar el IVA en dicho Estado miembro, conforme al mecanismo de autoliquidación. Según Lebara, el uso efectivo de la tarjeta no implicaba que ella realizara una prestación de servicios a título oneroso al usuario final.

17 Los Commissioners consideraron, por el contrario, que Lebara debía abonar el IVA en el Reino Unido en la medida en que dicha sociedad prestaba, en realidad, dos servicios: por una parte, la «emisión», que se llevaba a cabo en el momento de la venta de la tarjeta al distribuidor, y, por otra parte, la «reventa», cuando los usuarios empleaban efectivamente la tarjeta. Entendían que los Estados miembros pueden optar libremente entre gravar la primera o la segunda de estas prestaciones. Indicaron que, en el Reino Unido se grava la segunda prestación. La base impositiva está constituida por la parte del importe abonado por el distribuidor a Lebara que corresponde a prorrata del uso efectivo de la tarjeta por su usuario final en relación con el valor nominal de ésta.

18 Sobre esta base los Commissioners emitieron una liquidación en concepto del IVA por los servicios de telecomunicaciones prestados por Lebara a lo largo de marzo de 2005. Lebara interpuso un recurso contra esta liquidación ante el tribunal remitente.

19 Éste considera, en particular, que, habida cuenta de las diferentes prácticas con respecto al tratamiento fiscal de dichas tarjetas telefónicas en determinados Estados miembros, existe un riesgo de doble imposición o de no imposición de los ingresos procedentes de la comercialización de las tarjetas telefónicas. Al entender que la solución del procedimiento principal depende de la interpretación del Derecho de la Unión, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«En las circunstancias como las del presente asunto:

1) Cuando un sujeto pasivo (“comerciante A”) vende tarjetas telefónicas que representan el derecho a una prestación de servicios de telecomunicaciones suministrados por ese sujeto pasivo, ¿debe interpretarse el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva IVA, en el sentido de que el comerciante A realiza dos prestaciones a efectos del IVA: una en el momento de la primera venta de la tarjeta telefónica por el comerciante A a otro sujeto pasivo (“comerciante B”) y otra en

el momento de la compra de la tarjeta para utilizarla (es decir, su empleo por una persona, el “usuario final”, para efectuar llamadas telefónicas)?

2) En caso afirmativo, ¿cómo debe aplicarse el IVA (de acuerdo con la normativa de IVA de la UE) respecto a la cadena de transacciones consistente en la venta, por el comerciante A de la tarjeta telefónica al comerciante B, su reventa por el comerciante B en el Estado miembro B y, por último, en su adquisición por el usuario final, que la utiliza para realizar llamadas telefónicas?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

20 Mediante la primera cuestión, el tribunal remitente se refiere a 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. Dicho tribunal pregunta fundamentalmente si procede interpretar el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que tal operador de telefonía realiza dos prestaciones a título oneroso: una al distribuidor, en el momento de la venta de la tarjeta telefónica a éste, y la otra al usuario final, cuando éste realiza llamadas telefónicas utilizando la información que figura en la tarjeta.

21 Las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia muestran esencialmente tres posiciones diferentes a este respecto. Según las dos primeras, el operador de telefonía presta un único servicio de telecomunicaciones imponible, bien al distribuidor cuando dicho operador le vende la tarjeta telefónica, bien al usuario final cuando le permite el empleo efectivo de la tarjeta para realizar las llamadas. Según la tercera posición, el operador realiza dos prestaciones diferentes y el Estado miembro puede elegir libremente la que somete al IVA.

22 Para responder a la primera cuestión, procede recordar los objetivos y las reglas principales del sistema común del IVA y las particularidades del sistema de comercialización de que se trata en el procedimiento principal.

23 El principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición (véanse, en particular, las sentencias de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartado 21, y de 28 de octubre de 2010, Comisión/Polonia, C-49/09, Rec. p. I-10619, apartado 44).

24 Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determina de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas de IVA que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, este impuesto recae sólo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véanse las sentencias, antes citadas, Banca popolare di Cremona, apartado 22, y Comisión/Polonia, apartado 44).

25 De ello se desprende que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones

producidas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania, C?427/98, Rec. p. I?8315, apartado 29).

26 Además, del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva se desprende que lo que está sujeto al IVA son las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Rec. p. I?7257, apartado 17, y de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C?419/02, Rec. p. I?1685, apartado 50). Sin embargo, en virtud del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios, siempre y cuando ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación (véase la sentencia BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, antes citada, apartado 48).

27 Por último, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por tanto, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse, en particular, las sentencias de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C?37/08, Rec. p. I?7533, apartados 24 y 30; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C?246/08, Rec. p. I?10605, apartados 44 y 45, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C?93/10, Rec. p. I?10791, apartados 18 y 19).

28 En lo que atañe a las particularidades del sistema de comercialización de que se trata en el procedimiento principal, procede recordar que las tarjetas telefónicas son de uso único, en la medida en que sólo permiten realizar llamadas internacionales a destinos y aplicando tarifas definidas de antemano. Así, sólo dan derecho a un único tipo de servicios, cuya naturaleza y cantidad están predeterminados y sometidos a un único tipo impositivo.

29 La comercialización de las tarjetas telefónicas se lleva a cabo a través de una cadena de distribución que comprende, al menos, un operador intermediario, en concreto, el distribuidor, entre el operador de telefonía, que pone a disposición la infraestructura necesaria para realizar llamadas internacionales, y el usuario final. Según la descripción de los hechos realizada en la resolución de remisión, dicho distribuidor revende las tarjetas telefónicas en su nombre y por su propia cuenta.

30 Además, el precio pagado por el usuario final por la adquisición de una tarjeta telefónica, bien directamente del distribuidor o bien de un minorista interpuesto, no es necesariamente idéntico al valor nominal de dicha tarjeta. Por último, el operador de telefonía, que no controla el precio de reventa exigido por los distribuidores o por los demás intermediarios, no puede conocerlo.

31 Puesto que una prestación de servicios sólo puede ser gravada si se efectúa a título oneroso, lo que presupone la existencia de reciprocidad entre el servicio prestado y la retribución que constituye su contravalor, tal como se ha señalado en el apartado 7 de la presente sentencia, es preciso recordar que el operador de telefonía sólo obtiene un pago efectivo en el marco de la prestación de sus servicios de telecomunicaciones.

32 En estas circunstancias, no cabe considerar que el operador de telefonía realice dos prestaciones de servicio a título oneroso en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, una al distribuidor y la otra al usuario final.

33 Para identificar al destinatario de la única prestación de servicios efectuada a título oneroso por dicho operador y, por tanto, la única prestación que puede ser gravada, conviene determinar quién, entre el distribuidor y el usuario final, está vinculado al operador de telefonía por una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas.

34 A este respecto procede señalar, por una parte, que, con la venta de tarjetas telefónicas, el operador de telefonía proporciona al distribuidor toda la información necesaria para realizar llamadas internacionales de determinada duración mediante la infraestructura que pone a su disposición, de manera que, de esta forma transfiere al distribuidor el derecho a utilizar dicha infraestructura para realizar tales llamadas. Así, el operador de telefonía presta un servicio al distribuidor.

35 Este servicio está incluido en el concepto de «servicios de telecomunicaciones», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva. En efecto, esta disposición define dicho concepto de manera amplia, que incluye no sólo la transmisión de señales y de sonidos como tal, sino también todos los servicios «relativos» a tal transmisión y la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión.

36 Por otra parte, en contrapartida de dicho servicio de telecomunicaciones, el distribuidor paga al operador de telefonía el precio convenido con éste.

37 No puede considerarse que dicho pago sea un pago efectuado por el usuario final al operador de telefonía, aunque la reventa de la tarjeta telefónica por el distribuidor y, en su caso, los demás operadores intermediarios dé lugar a que, a fin de cuentas, la carga de dicho pago se repercuta en el usuario final.

38 En efecto, el distribuidor revende las tarjetas telefónicas en su propio nombre y por su propia cuenta y, al menos para parte de esta reventa, recurre a otros operadores intermediarios como mayoristas y minoristas. Además, la cantidad que paga efectivamente el usuario final cuando adquiere la tarjeta telefónica al distribuidor o a un minorista intermediario no coincide necesariamente con el precio pagado por el distribuidor al operador de telefonía o con el valor nominal de la tarjeta y el operador de telefonía no puede conocer esta cantidad. Por otra parte, la identidad del usuario final de una tarjeta telefónica no se conoce necesariamente en el momento del pago efectuado por el distribuidor al operador de telefonía, especialmente cuando la tarjeta va a ser revendida por otro operador intermediario.

39 Habida cuenta de estas circunstancias, no cabe considerar que, al pagar al operador de telefonía, el distribuidor transmite solamente la retribución pagada por el usuario final al operador de telefonía y crea, de esa manera, un vínculo directo entre ambos.

40 Por otra parte, dado que el usuario final no tiene derecho a que se le reembolse, con cargo al operador de telefonía, un eventual crédito de llamadas no utilizado durante la vigencia de la tarjeta, no cabe afirmar sobre la base de tal derecho la existencia de un vínculo directo entre este usuario y el operador de telefonía.

41 De lo antedicho se desprende que se produce un intercambio de prestaciones recíprocas, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia, entre el



operador de telefonía y el distribuidor cuando se lleva a cabo la venta inicial de las tarjetas telefónicas a éste.

42 De este modo, se garantiza la observancia del artículo 2, párrafo primero, de la Primera Directiva y del principio de neutralidad fiscal en el caso de existencia de una cadena de distribución de servicios de telecomunicaciones como la controvertida en el procedimiento principal, especialmente cuando el distribuidor no revende las tarjetas directamente al usuario final. En efecto, tanto la venta inicial de una tarjeta telefónica como su subsiguiente reventa son operaciones que pueden someterse al impuesto. En cada etapa de la cadena el IVA es exactamente proporcional al precio pagado y permite deducir la cuota pagada. En particular, en el momento de la última venta de una tarjeta telefónica al usuario final, el IVA es exactamente proporcional al precio pagado por éste por la adquisición de la tarjeta, aunque este precio no sea idéntico a su valor nominal.

43 Por consiguiente, ha de responderse a la primera cuestión que procede interpretar el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que 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. Por el contrario, dicho operador no realiza una prestación de servicio a título oneroso al usuario final cuando éste, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta.

44 Habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión, no procede responder a la segunda cuestión.

### **Costas**

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**Procede interpretar el artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, en el sentido de que 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. Por el contrario, dicho operador no realiza una prestación de servicio a título oneroso al usuario final cuando éste, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.