

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 5 de julio de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Emisión de créditos que pueden usarse para pujar en subastas en línea — Prestación de servicios a título oneroso — Paso intermedio — Artículo 73 — Base imponible»

En el asunto C-544/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido], mediante resolución de 17 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de octubre de 2016, en el procedimiento entre

Marcandi Ltd, que opera con el nombre comercial de Madbid,

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de diciembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Marcandi Ltd, por el Sr. J. Brinsmead-Stockham, Barrister, la Sra. C. Van Zyl, Solicitor, y la Sra. A. Brown, advocate;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. D. Robertson y la Sra. Z. Lavery, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. P. Mantle, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 14, 24, 62, 63, 65, 73 y 79, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Marcandi Ltd, que opera con el nombre comercial de Madbid, y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y de Aduanas, Reino Unido) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con el régimen sobre el impuesto añadido (IVA) aplicable a la venta de «créditos» que permiten participar en subastas en línea.

Marco jurídico

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

4 El artículo 14, apartado 1, de la mencionada Directiva define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

5 A tenor del artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

6 El artículo 62 de la citada Directiva establece:

«Se considerarán:

1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) “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.»

7 El artículo 63 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«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.»

8 El artículo 65 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«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.»

9 El artículo 73 de dicha Directiva establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

10 El artículo 79 de la citada Directiva establece:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

[...]

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquiriente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación;

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Marcandi es una sociedad establecida en el Reino Unido que ejerce actividades de venta en línea con el nombre comercial de Madbid (en lo sucesivo, «Madbid»). La mayoría de los bienes vendidos por Madbid son productos denominados «high tech», como teléfonos móviles, tabletas, ordenadores y televisiones. De manera ocasional, Madbid vende bienes de más valor, en particular coches.

12 El sitio web de Madbid permite a sus usuarios comprar bienes vendidos por Madbid por un precio determinado en su tienda en línea o participando en subastas en línea.

13 Durante el período al que se refiere el litigio principal, Madbid figuraba como sujeto pasivo a efectos del IVA en el Reino Unido y en varios otros Estados miembros, en particular en Alemania.

14 A tenor de la cláusula 1.2 de sus condiciones generales, Madbid «explota un sitio de subastas en Internet en el que se participa en las pujas mediante el pago de una cantidad de dinero». Los usuarios que deseen participar en las subastas organizadas por Madbid están obligados a adquirir de esta, a cambio de un pago en dinero, «créditos», que son necesarios para pujar y no pueden servir para otros fines. En particular, tales «créditos» no pueden utilizarse para comprar los bienes vendidos en la tienda en línea. Tampoco pueden ser convertidos en dinero.

15 Cada una de las páginas del sitio de Internet de Madbid incluye un botón que permite al usuario acceder a una página en la que se venden los «créditos». Una vez comprados, estos pasan a figurar en el crédito de la cuenta del usuario. Cada «crédito» se identifica mediante un código único y se le atribuye un valor monetario correspondiente al importe pagado por el usuario. En ocasiones se asignan «créditos gratuitos» a los usuarios. Por un valor de 0,00 libras esterlinas (GBP), permiten únicamente a los usuarios participar en las subastas organizadas por Madbid.

Esos «créditos gratuitos» expiran al cabo de 30 días, mientras que los créditos pagados son válidos durante 180 días.

16 Para cada subasta, se fija un precio de salida de 0,00 GBP y con un temporizador ajustado al tiempo límite previsto para pujar, que generalmente es de un minuto. En cada nueva subasta, el temporizador comienza la cuenta atrás con la misma duración que la inicialmente fijada. Para cada venta se establece un número definido de «créditos», comprendido entre 1 y 8, que es necesario para poder pujar, y el usuario, pulsando en el botón «Pujar», utiliza sus «créditos» en esa medida. La puja realizada por el usuario aumenta en 0,01 GBP la oferta precedente y se convierte así en la mayor oferta para la venta en cuestión. El precio de subasta indicado se incrementa asimismo en 0,01 GBP.

17 El usuario que gana una subasta puede adquirir el bien por el importe de su puja ganadora, más los gastos de envío y de gestión. El valor de los «créditos» utilizados para pujar durante esa subasta desaparece y, por lo tanto, no se descuenta del precio de la puja ganadora. Mientras el bien no le es enviado, el usuario dispone del derecho de anular su pedido. En su caso, se le efectúa una devolución por un importe equivalente al precio de la puja ganadora de la subasta.

18 Por otra parte, una opción «Cómpralo Ya» permite al usuario adquirir un bien idéntico al que es objeto de la subasta en la que participa, por un precio que, en el transcurso de esta, disminuye en función del contravalor de los «créditos» que ha utilizado para pujar en la subasta. El usuario que adquiere un bien a través de la opción «Cómpralo Ya» en el transcurso de una subasta ya no puede pujar en ella.

19 Por último, la opción «Descuento Ganado» permite al usuario que no ha ganado la subasta y que tampoco ha utilizado la opción «Cómpralo Ya» obtener un descuento que puede hacer efectivo posteriormente, cuando adquiera un bien disponible en la tienda en línea de Madbid. Un «Descuento Ganado», cuyo importe corresponde al contravalor de los «créditos» que han permitido al usuario pujar en dicha subasta, expira al cabo de un plazo de 365 días.

20 Si el usuario que ha efectuado una compra a través de las opciones «Descuento Ganado» o «Cómpralo Ya» anula su pedido, tiene derecho a la devolución del importe pagado por los bienes de que se trata, excluido el contravalor de los «créditos» tenidos en cuenta para llegar al precio final al que se le han vendido los bienes.

21 En una decisión de 9 de diciembre de 2013, la Administración tributaria consideró que el importe pagado por los clientes de Madbid a cambio de «créditos» representaba la contrapartida de una prestación de servicios realizada en el Reino Unido, a saber, la concesión del derecho a participar en las subastas en línea organizadas por Madbid.

22 Madbid interpuso un recurso contra dicha resolución ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido] alegando que la emisión de «créditos» a favor de sus clientes no constituye una prestación de servicios, sino un mero «paso intermedio» en el sentido de la sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780), apartado 24. De ello Madbid deduce que adeuda el IVA no por la emisión de los «créditos» a favor de sus clientes, sino únicamente por las entregas de bienes. La contrapartida de esas entregas incluye tanto el precio pagado por el cliente por el bien que ha adquirido como el contravalor de los «créditos» consumidos al adquirir el bien. Con carácter subsidiario, Madbid sostuvo ante el órgano jurisdiccional remitente que, si este entendiera que la emisión de «créditos» constituye una prestación de servicios, debería considerarse que dicha prestación no se efectúa a título oneroso, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), y del artículo 73 de la Directiva IVA.

23 La Administración tributaria alega ante el órgano jurisdiccional remitente que, cuando Madbid concede «créditos» a sus usuarios, les confiere el derecho, que el usuario puede ejercer inmediatamente, de participar en las subastas en línea que organiza. A su juicio, se trata de una prestación de servicios. Además, las opciones «Cómpralo Ya» y «Descuento Ganado» constituyen mecanismos promocionales en cuyo marco Madbid concede una rebaja, en el sentido del artículo 79, letra b), de la Directiva IVA, sobre el precio de venta de sus bienes.

24 El órgano jurisdiccional remitente indica además que, en una decisión de 9 de julio de 2014, el Finanzamt Hannover-Nord (Agencia Tributaria de Hannover Norte, Alemania) estimó que la venta de los «créditos» por Madbid no constituía ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios a efectos del IVA. Según dicha administración, Madbid está sujeta al IVA en Alemania por las entregas de bienes que efectúa a usuarios establecidos en ese Estado miembro. La contrapartida de tales entregas de bienes incluye no solo el precio pagado por el cliente por el bien adquirido, a saber, el precio de la puja ganadora, el precio resultante de la utilización de la opción «Cómpralo Ya» o el precio tras la deducción del «Descuento Ganado», sino también el valor de los «créditos» utilizados a efectos de la adquisición de ese bien, es decir, el valor de los «créditos» que le han permitido ganar la subasta o generar una reducción del precio mediante la opción «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado». En cuanto a los usuarios que hayan adquirido «créditos» y hayan participado en una subasta sin ganarla, la Agencia Tributaria de Hannover Norte considera que una prestación de servicios se realiza a favor de estos únicamente si no efectúan ninguna compra utilizando el contravalor de los «créditos» que les hayan permitido pujar. La contrapartida de esa prestación de servicios, sujeta al IVA en el Reino Unido, corresponde al valor de tales «créditos».

25 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios)] resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Atendiendo a la correcta interpretación de los artículos 2, apartado 1, 24, 62, 63, 65 y 73 de la [Directiva IVA], y en circunstancias como las del litigio principal:

a) ¿Debe considerarse que la emisión de créditos a un usuario por parte de Madbid a cambio de un pago de dinero:

i) es un “paso intermedio” que no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, [de la Directiva IVA], [como el] identificado por el Tribunal de Justicia en [su sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780], apartados 23 a 42, o

ii) es una prestación de servicios efectuada por Madbid en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), [de dicha Directiva], a saber, la concesión del derecho a participar en subastas en línea?

b) Si la concesión del derecho a participar en subastas en línea constituye una prestación de servicios efectuada por Madbid, ¿se trata de una prestación efectuada “a título oneroso”, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), [de la citada Directiva], a saber, a cambio de un pago (es decir, el dinero que percibe Madbid de un usuario a cambio de los créditos)?

c) ¿Debe darse una respuesta diferente a la [primera cuestión, letra b),] si el pago de los créditos también permite al usuario adquirir bienes por el mismo valor en caso de que no resulte vencedor en la subasta?

d) En caso de que Madbid no efectúe una prestación de servicios a título oneroso cuando

emite créditos a sus usuarios a cambio de un pago de dinero, ¿efectúa tal prestación en algún otro momento?

¿Qué principios han de aplicarse para responder a estas cuestiones?

2) Atendiendo a la correcta interpretación de los artículos 2, apartado 1, 14, 62, 63, 65, 73 y 79, letra b), de la [Directiva IVA] y en circunstancias como las del litigio principal, ¿qué debe entenderse por la contrapartida que percibe Madbid a cambio de las entregas de bienes que efectúa a los usuarios, a los efectos de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 73 [de dicha Directiva]?

En particular, y teniendo en cuenta la respuesta a la primera cuestión:

a) ¿Debe entenderse que el dinero pagado por un usuario a Madbid a cambio de créditos es un “pago [...] a cuenta” por una entrega de bienes que está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 65 [de la Directiva IVA], de forma que el IVA resulta “exigible” en el momento del cobro del precio, y que, por tanto, el pago percibido por Madbid del usuario es una contrapartida por una entrega de bienes?

b) Si un usuario adquiere un artículo mediante las opciones “Cómpralo Ya” o “Descuento Ganado”, ¿ha de entenderse el valor de los créditos consumidos para pujar en las subastas y que tiene por efecto generar un “Descuento Ganado” o reducir el precio “Cómpralo Ya” en caso de que la puja no resulte ganadora:

i) como un “descuento de precio” en el sentido del artículo 79, letra b), [de la Directiva IVA], de tal forma que la contrapartida por la entrega de bienes por parte de Madbid es el dinero efectivamente pagado por el usuario a Madbid en el momento de la adquisición del artículo y nada más, o

ii) como parte de la contrapartida por la entrega de bienes, de tal manera que la contrapartida por la entrega de bienes de Madbid incluye tanto el dinero pagado a Madbid por el usuario en el momento de la compra del artículo como el dinero pagado por el usuario por los créditos utilizados para pujar sin éxito en las subastas?

c) Si un usuario ejerce el derecho a comprar un artículo tras haber resultado ganador de una subasta en línea, ¿debe entenderse que la contrapartida por la entrega de dicho bien incluye únicamente el precio declarado de la puja ganadora de la subasta (más gastos de envío y de gestión), o el valor de los créditos que el ganador usa para pujar en dicha subasta también forma parte de la contrapartida por la entrega de tal bien por parte de Madbid al usuario?

¿O qué principios han de aplicarse para responder a estas cuestiones?

3) En caso de que dos Estados miembros den un tratamiento diferente a una operación a los efectos del IVA, ¿en qué medida deben tomar en consideración los órganos jurisdiccionales de uno de estos Estados miembros, al interpretar las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y de la normativa nacional, la conveniencia de evitar:

a) la doble imposición de la operación, y/o

b) la no imposición de la operación,

y qué relevancia debe atribuirse al principio de neutralidad fiscal en esta cuestión?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la emisión de «créditos», como los controvertidos en el litigio principal, a cambio de un pago de dinero constituye una «prestación de servicios a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, o si debe considerarse un «paso preliminar» a la entrega de bienes, en el sentido del apartado 24 de la sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

27 Es preciso recordar que el Tribunal de Justicia declaró en la citada sentencia que la adquisición de derechos contractuales, denominados «derechos a puntos», en virtud de los cuales se reciben puntos que pueden canjearse, en particular, por un derecho de ocupar temporalmente una residencia en los complejos turísticos del prestador de servicios no es una operación sujeta al IVA, sino que constituye un paso intermedio realizado para obtener el derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, el alojamiento en un hotel u otro servicio. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que para el cliente la compra de «derechos a puntos» no es un fin en sí mismo en la medida en que este celebraba el contrato inicial no con la intención de coleccionar puntos, sino de usar temporalmente un alojamiento o de obtener otros servicios que serán seleccionados con posterioridad (sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, apartados 24 y 32).

28 De lo anterior deduce que la verdadera prestación por la que se adquieren «derechos a puntos» es el servicio consistente en poner a disposición de los participantes en este plan las distintas contraprestaciones posibles que se pueden obtener gracias a los puntos resultantes de dichos derechos (sentencia de 16 de diciembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, apartado 27).

29 En el asunto principal, consta que los «créditos» permiten exclusivamente pujar en el marco de las subastas organizadas por Madbid. Por consiguiente, el usuario que compra «créditos» lo hace necesariamente con la intención de poder participar en esas subastas.

30 Pues bien, ese servicio reviste, para los usuarios, un interés autónomo en relación con la compra de bienes en la tienda en línea de Madbid (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 27). En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, la participación en las subastas de Madbid ofrece a los usuarios la oportunidad de adquirir bienes a un precio inferior a su valor de mercado.

31 Sin embargo, en la medida en que los «créditos» emitidos por Madbid no pueden servir de pago para la compra de bienes vendidos en su tienda en línea, que, como resulta del apartado 30 de la presente sentencia, desde el momento de su adquisición, se entiende que esos «créditos» representan la contrapartida de la oportunidad concedida a los usuarios de adquirir bienes a precios inferiores a su valor de mercado y que los «créditos» utilizados para participar en una puja no se descuentan del precio de compra tras una subasta, su emisión no puede calificarse de «paso preliminar» a la entrega de un bien en el sentido del apartado 24 de la sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonalds Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

32 Por consiguiente, el derecho reconocido a los usuarios que han adquirido esos «créditos» de participar en las subastas organizadas por Madbid constituye en sí una prestación de servicios completa que no debe confundirse con la entrega de bienes que puede producirse como

consecuencia de esas subastas.

33 Esta conclusión se impone con mayor razón cuando el usuario de «créditos» adquiere un bien activando las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado», puesto que, si hace uso del servicio que le permiten los «créditos» adquiridos, la compra realizada mediante la activación de esas opciones representa una operación independiente de ese servicio prestado como contrapartida de la compra de los «créditos».

34 Sin embargo, Madbid alega que, aunque se considere que la emisión de «créditos» constituye una prestación de servicios, dicha prestación no se efectúa a título oneroso.

35 A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios efectuadas «a título oneroso» en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

36 Según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido de dicha disposición, y, por tanto, solo es imponible, si existe entre el autor de dicha prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el autor de dicha prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencias de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, apartado 16 y jurisprudencia citada, y de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 40).

37 El Tribunal de Justicia ha declarado que así sucede si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, ya que las cantidades abonadas constituyen la contrapartida efectiva de un servicio individualizable prestado en el marco de esa relación jurídica (sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 y 14; de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, apartados 16 y 26, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 28).

38 En el asunto principal, de la cláusula 1.2 de las condiciones generales de Madbid resulta que esta «explota un sitio de subastas con pago para participar en la subasta».

39 Los usuarios que desean participar en las subastas organizadas por Madbid están obligados a adquirir «créditos» de esta a cambio del pago de una cantidad de dinero. Esos «créditos» son necesarios para pujar y no pueden servir para otros fines. El número de «créditos» necesario para poder pujar varía en función de las ventas. Cuando un usuario hace una puja, la cantidad de créditos necesaria para pujar se deduce de la cantidad total de créditos disponibles y el precio del bien subastado aumenta en 0,01 GBP. El usuario que gana una subasta adquiere el derecho a comprar el bien al precio de la puja ganadora, más los gastos de envío y de gestión. Sin embargo, el valor de los «créditos» utilizados para pujar en esa subasta se agota. Por último, si el usuario que ha ganado dicha subasta compra el bien subastado y anula su compra a continuación, únicamente se le devolverá el importe del precio de la puja ganadora, excluido el valor de los «créditos» que haya utilizado para pujar.

40 Tales elementos indican que el pago percibido por Madbid a cambio de los «créditos» que emite constituye la contrapartida efectiva del servicio que presta a sus usuarios, que consiste en la concesión del derecho a participar en las subastas que organiza.

41 Esta conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia de que, gracias a la opción «Descuento Ganado», el contravalor de los «créditos» de los usuarios que no ganan la subasta se convierte en un descuento que puede hacerse efectivo posteriormente, al adquirir un bien disponible en la tienda en línea de Madbid.

42 Asimismo, es irrelevante a este respecto el hecho de que el usuario que haya activado la opción «Cómpralo Ya» tenga la posibilidad de comprar un bien idéntico al que es objeto de la subasta por un precio reducido equivalente al contravalor de los «créditos» que haya utilizado para pujar en el marco de esa subasta.

43 Por un lado, en efecto, solo el valor de los «créditos» que hayan sido utilizados previamente para pujar puede descontarse del precio de los bienes adquiridos mediante las opciones «Cómpralo Ya» y «Descuento Ganado».

44 Por otro lado, al usuario que decida anular una compra efectuada mediante las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado» únicamente se le devolverá el precio que resulte después de aplicar el descuento, más los gastos de envío, excluido el contravalor de los «créditos» tenidos en cuenta en el cálculo del precio que haya pagado por los bienes.

45 Por consiguiente, la alegación de Madbid, según la cual la emisión de «créditos» representa el derecho para el usuario de comprar bienes por el contravalor de esos «créditos», no corresponde a la realidad económica y comercial, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 42 y jurisprudencia citada).

46 De las consideraciones anteriores resulta que el pago percibido por Madbid a cambio de los «créditos» que emite representa la contrapartida efectiva de la prestación que constituye la concesión del derecho de participar en las subastas que organiza, que se distingue de la entrega de un bien adquirido en su sitio web.

47 A este respecto, es necesario precisar que, en el asunto principal, los usuarios pueden comprar los bienes vendidos en la tienda en línea de Madbid pagando sus compras mediante tarjeta de crédito o de débito, es decir, sin participar en las subastas que aquella organiza. Además, toda participación en una subasta organizada por Madbid no desemboca necesariamente en una entrega de bienes, sea porque el usuario que ha ganado esa subasta decide no adquirir el bien ganado en la puja, sea porque, al no haber ganado la subasta ni haber hecho uso de la opción «Cómpralo Ya», obtiene un descuento que no hace efectivo inmediatamente.

48 De lo anterior se deduce que, como señala el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, la emisión de «créditos» y la entrega de bienes, en la medida en que no constituyen una sola prestación económica indisociable, no pueden considerarse una única operación. Por las mismas razones, y teniendo en cuenta la regla según la cual cada operación debe considerarse distinta e independiente de la otra, la emisión de «créditos» y la entrega de bienes tampoco pueden calificarse de accesorias.

49 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la emisión de «créditos», como los controvertidos en el litigio principal, que permiten a los clientes de un operador pujar en las subastas organizadas por este, constituye una prestación de servicios a título oneroso, cuya contrapartida es el importe abonado a cambio de tales «créditos».

Sobre la segunda cuestión prejudicial

50 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 73 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el valor de los «créditos» utilizados para pujar está incluido en la contrapartida percibida por el sujeto pasivo a cambio de las entregas de bienes que efectúa a favor de los usuarios que hayan ganado una subasta que él organiza o de los que hayan adquirido un bien a través de las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado».

51 Conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios, efectuadas a título oneroso, está constituida por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero».

52 A este respecto, es preciso recordar de entrada que, como se desprende de la respuesta a la primera cuestión, el pago efectuado por un usuario a cambio de los «créditos» emitidos por Madbid representa la contrapartida de la concesión del derecho a participar en las subastas que organiza.

53 Pues bien, como señala el Abogado General en el punto 79 de sus conclusiones, el importe pagado a cambio de una operación no puede constituir la contrapartida de otra operación ni tampoco un anticipo a cuenta del pago de la contrapartida de otra operación.

54 Así pues, es preciso indicar, en respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, que el pago efectuado por un usuario a cambio de «créditos» no puede calificarse de anticipo a cuenta pagado antes de la entrega de bienes, en el sentido del artículo 65 de la Directiva IVA.

55 Además, la contrapartida de la entrega de un bien ganado en una subasta no puede incluir la cantidad pagada a cambio de la emisión de «créditos» utilizados en el marco de esa subasta, sino que incluye únicamente el precio de su puja ganadora y los gastos de envío y de gestión.

56 Por último, la citada cantidad tampoco puede ser incluida en la contrapartida de la entrega posterior de bienes adquiridos a través de las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado».

57 Como ha señalado el Abogado General en el punto 92 de sus conclusiones, el valor de los «créditos» utilizados para pujar, que se descuenta del precio inicial que resulta de la utilización de la opción «Cómpralo Ya» o del precio indicado en la tienda en línea, debe considerarse una rebaja sobre el precio de los bienes adquiridos utilizando las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado». Así pues, con arreglo al artículo 79, letra b), de la Directiva IVA, el valor de esos «créditos» no puede formar parte de la base imponible correspondiente a la entrega de bienes.

58 Así sucede incluso cuando, en el marco de la adquisición de bienes a través de las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado», el valor de los «créditos» utilizados para pujar cubre la totalidad del precio inicial que resulta de la utilización de la opción «Cómpralo Ya» o del precio indicado en la tienda en línea.

59 En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 102 de sus conclusiones, no puede considerarse que los bienes adquiridos en ese supuesto, contrariamente a lo que sucedía en el asunto en el que recayó la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), hayan sido objeto de una transmisión a título gratuito, toda vez que se entregan

a cambio del pago de un importe identificable, a saber, respectivamente, el precio inicial que resulta de la utilización de la opción «Cómpralo Ya» o el precio indicado en la tienda en línea.

60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 73 la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, el valor de los «créditos» utilizados para pujar no forma parte de la contrapartida percibida por el sujeto pasivo a cambio de las entregas de bienes que efectúa a favor de los usuarios que han ganado una subasta organizada por él o de los que han efectuado su compra a través de las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado».

Sobre la tercera cuestión prejudicial

61 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si, cuando dos Estados miembros tratan de manera diferente una misma operación a efectos del IVA, los tribunales de uno de esos Estados miembros están obligados, cuando interpretan las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y del Derecho nacional, a tomar en consideración la necesidad de evitar una doble imposición de la operación habida cuenta, en particular, del principio de neutralidad fiscal.

62 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 267 TFUE establece un mecanismo de remisión prejudicial que tiene por objeto evitar divergencias en la interpretación del Derecho de la Unión que hayan de aplicar los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de julio de 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, apartado 60 y jurisprudencia citada).

63 En efecto, el artículo 267 TFUE otorga a los órganos jurisdiccionales nacionales la facultad y, en su caso, les impone la obligación de efectuar la remisión prejudicial, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, siempre que consideren que un asunto pendiente ante ellos plantea cuestiones que versan sobre la interpretación de las disposiciones de Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de julio de 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, apartado 61 y jurisprudencia citada).

64 Por consiguiente, cuando comprueben que una misma operación es objeto de un trato fiscal distinto en otro Estado miembro, los tribunales de un Estado miembro que conozcan de un litigio que plantee cuestiones que versan sobre una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que precisan una decisión por su parte tienen la facultad y, en su caso la obligación, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

65 Además, es necesario precisar que la existencia, en uno o varios Estados miembros, de enfoques diferentes del que prevalece en el Estado miembro afectado no puede, en cualquier caso, llevar a los tribunales de dicho Estado a interpretar de manera errónea las disposiciones de la Directiva IVA.

66 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión que, cuando interpreten las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y del Derecho nacional, los tribunales de un Estado miembro que declaran que una misma operación es objeto en otro Estado miembro de un trato diferente a efectos del IVA tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Costas

67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

- 1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la emisión de «créditos», como los controvertidos en el litigio principal, que permiten a los clientes de un operador pujar en las subastas organizadas por este, constituye una prestación de servicios a título oneroso, cuya contrapartida es el importe pagado a cambio de esos «créditos».
- 2) El artículo 73 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del asunto principal, el valor de los «créditos» utilizados para pujar forma parte de la contrapartida percibida por el sujeto pasivo a cambio de las entregas de bienes que efectúa a favor de los usuarios que han ganado una subasta organizada por él o de los que han efectuado su compra a través de las opciones «Cómpralo Ya» o «Descuento Ganado».
- 3) Cuando interpreten las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión y del Derecho nacional, los tribunales de un Estado miembro que declaran que una misma operación es objeto en otro Estado miembro de un trato diferente a efectos del IVA tienen la facultad y, en su caso la obligación, según sus decisiones puedan o no ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, de efectuar la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Firmas.

* Lengua de procedimiento: inglés.