

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092779

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 18 de abril de 2024

Sala 9.^a

Asunto n.º C-68/23

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Bonos univalentes y bonos polivalentes. *Tarjetas de prepago o códigos de bonos para la compra de contenidos digitales con un identificador "país" accesibles únicamente en ese Estado miembro.* A raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria alemana consideró que las tarjetas X eran bonos univalentes, ya que solo podían ser utilizadas por clientes domiciliados en Alemania que dispusieran de una cuenta de usuario X alemana, de modo que el lugar de la prestación se situaba en Alemania. El hecho de que determinados clientes hubieran podido eludir eventualmente las condiciones de uso de dichas tarjetas establecidas por Y, facilitando deliberadamente información inveraz u ocultando su dirección de protocolo de Internet (IP), no era determinante a efectos de la calificación fiscal de dichas tarjetas como bonos univalentes. Además, la Administración tributaria alemana estimó que tanto Y como los demás intermediarios consideraban que las tarjetas X eran bonos de ese tipo. Por consiguiente, esa Administración fijó un pago a cuenta del IVA que debía ser abonado por la sociedad. La sociedad recurrente considera que las tarjetas X son bonos polivalentes cuya transferencia no está sujeta al IVA. El art. 30 bis.2 y 3 de la Directiva del IVA establece una distinción entre dos tipos de bonos, a saber, los «bonos univalentes» y los «bonos polivalentes», y los define, de forma que un «bono polivalente» es cualquier bono que no sea un bono univalente. Por tanto, el concepto de «bono polivalente» tiene un alcance residual, de modo que, para determinar si un instrumento concreto está comprendido en uno u otro concepto, se ha de verificar, en primer lugar, si el referido instrumento responde a la definición de «bono univalente», que se define como «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». La calificación de un bono como «bono univalente» se basa en el cumplimiento de dos requisitos acumulativos existentes «a la hora de su emisión». Por un lado, el lugar de entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a que se refiere el bono y, por otro lado, el IVA devengado por dichos bienes o servicios deben ser conocidos en ese momento. En cambio, cuando el tratamiento fiscal de un bono no pueda determinarse en el momento de su emisión, este no podrá calificarse de «bono univalente» en el sentido del art. 30 bis. 2, de la Directiva del IVA. Por lo que respecta al primer requisito según el cual el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a que se refiere el bono debe conocerse en el momento de su emisión, habida cuenta de las condiciones de uso de las tarjetas X, en particular del identificador, incorporado en estas, del Estado miembro en el que deben utilizarse, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente y a la luz del art. 58.1.c), de la Directiva del IVA, parece que, en el momento de la emisión de tales bonos, el lugar en el que se suministran los contenidos digitales al consumidor final como contraprestación de las tarjetas X vendidas por la sociedad se encuentra en Alemania, por lo que parece cumplirse. En cuanto al segundo requisito establecido en la referida disposición, la información facilitada en la petición de decisión prejudicial no permite determinar si la cuota del IVA devengada por los diferentes contenidos digitales que pueden obtenerse a cambio de las tarjetas X se conoce en el momento de su emisión. En el supuesto de que la prestación de servicios realizada a cambio de una tarjeta X esté sujeta a la misma base imponible y a un mismo tipo de IVA en Alemania, cualquiera que sea el contenido digital obtenido, el órgano jurisdiccional remitente podrá declarar que tal instrumento cumple el segundo requisito establecido en el art. 30 bis.2, de la Directiva del IVA y, por tanto, habida cuenta también de que ese mismo instrumento cumple el primer requisito establecido en dicha disposición, que este debe calificarse de «bono univalente». En cambio, si los contenidos digitales que un consumidor final puede obtener a cambio de una tarjeta X están sujetos a normas sobre la base imponible o a tipos de IVA diferentes en ese Estado miembro, dicho órgano jurisdiccional deberá declarar que es imposible conocer en el momento de la emisión de una tarjeta X cuál es el IVA aplicable a los contenidos digitales elegidos por el consumidor final como contraprestación de tal bono. En tal caso, quedaría excluida la calificación de las tarjetas X como «bonos univalentes». Por tanto, los arts. 30 bis y 30 ter.1, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la calificación de un bono como «bono univalente», a efectos del art. 30 bis. 2, de esta Directiva, depende únicamente de los requisitos establecidos en esa disposición, que incluyen el de que el lugar de la prestación de servicios destinada a consumidores finales a la que se refiera ese bono debe conocerse en el momento de su emisión, con independencia de la circunstancia de que este sea objeto de transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y que estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren

esos consumidores finales. El art. 30 *ter*.2, pfo segundo, de la Directiva del IVA, en relación con el art. 73 *bis* de esta, persigue, en particular, evitar la ausencia de imposición de los servicios de distribución o de promoción, de conformidad con los objetivos de la Directiva del IVA, garantizando que el IVA se perciba sobre cualquier margen de beneficio. De ello se deduce que, por lo que respecta a las tarjetas X, siempre que dichos instrumentos se califiquen de «bonos polivalentes», en el sentido del art. 30 *bis*.3, de la Directiva del IVA, no puede excluirse que, al revender dichos bonos, la sociedad pueda realizar una prestación de servicios distinta, como una prestación de servicios de distribución o promoción en beneficio del sujeto pasivo que, a cambio de los bonos, suministra efectivamente contenidos digitales al consumidor final. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal, las operaciones de la sociedad deben calificarse como tales a efectos del IVA. El art. 30 *ter*.2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la reventa por un sujeto pasivo de «bonos polivalentes», a efectos del art. 30 *bis*.3, de la Directiva del IVA, puede estar sujeta al IVA, siempre que se califique como prestación de servicios en beneficio del sujeto pasivo que realiza, a cambio de dichos bonos, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios al consumidor final.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 30 bis, 30 ter, 44, 58, 73, 73 bis y 410 bis.

PONENTE:

Doña L. S. Rossi.

En el asunto C-68/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 3 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de febrero de 2023, en el procedimiento entre

M-GbR

y

Finanzamt O,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. O. Spineanu-Matei, Presidenta de Sala, y el Sr. S. Rodin y la Sra. L. S. Rossi (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de M-GbR, por el Sr. A. Kratzsch, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. A. Hoesch, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Behre y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre M-GbR, una sociedad civil alemana, y el Finanzamt O (Administración tributaria alemana) en relación con la calificación y la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la comercialización de tarjetas de prepago o de códigos de bonos utilizados para la compra de contenidos digitales en una tienda en línea.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Los considerandos 1 a 3 y 6 a 10 de la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al tratamiento de los bonos (DO 2016, L 177, p. 9), tienen el siguiente tenor:

«(1) La Directiva [2006/112] [...] establece normas sobre el lugar y el momento de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible, la exigibilidad del [IVA] y el derecho a la deducción. Sin embargo, dichas normas no son lo suficientemente claras o completas como para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de las operaciones con bonos, lo cual tiene consecuencias adversas para el buen funcionamiento del mercado interior.

(2) A fin de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado, de que haya coherencia con el principio de un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, de evitar las incoherencias, las distorsiones de la competencia y la doble imposición o ausencia de imposición, y de reducir el riesgo de elusión fiscal, son necesarias normas específicas que regulen el tratamiento de los bonos a efectos del IVA.

(3) 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.

[...]

(6) Con objeto de delimitar claramente qué es un bono a efectos del IVA y de distinguir los bonos de los instrumentos de pago, es preciso definir los bonos —que pueden presentarse en soporte físico o formato electrónico—, constatando sus características esenciales, en particular, la naturaleza de los derechos vinculados al bono y la obligación de aceptarlo como contraprestación de la prestación de un servicio o de la entrega de un bien.

(7) El tratamiento a efectos del IVA de las operaciones ligadas a bonos depende de las características específicas del bono. Por ello, es necesario diferenciar diversos tipos de bonos y las distinciones deben establecerse en la legislación de la Unión.

(8) Cuando el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la prestación o entrega subyacente de bienes o servicios pueda determinarse con certeza desde el momento de la emisión de un bono univalente, cada transferencia debe quedar sujeta al IVA, incluida [...] la emisión del bono univalente. La entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas a cambio de un bono univalente no se debe considerar una operación independiente. Para los bonos polivalentes, es necesario aclarar que el IVA debe percibirse cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios a los que se refiere el bono. En este contexto, las transferencias anteriores de bonos polivalentes no deben estar sujetas al IVA.

(9) En el caso de los bonos univalentes que pueden ser gravados cuando se transfieren, incluida la propia emisión de bonos univalentes por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, se considera que cada transferencia, incluida la propia emisión de dicho bono, constituye la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono univalente. En ese caso, ese sujeto pasivo tendría que declarar el IVA sobre la contraprestación recibida por el bono univalente según lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva [2006/112]. En cambio, si los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se consideraría que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega o prestación subyacente.

(10) Solo los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios distintas, como servicios de distribución o de promoción, deben quedar sujetos al IVA. Por ello, cuando un sujeto pasivo que no actúe en nombre propio reciba cualquier contraprestación distinta en la transferencia del bono, dicha contraprestación debe quedar gravada con arreglo al régimen normal del IVA.»

4. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5. El artículo 30 *bis* de esta Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

1) “bono”: un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento;

2) “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;

3) “bono polivalente”: cualquier bono que no sea un bono univalente.»

6. El artículo 30 *ter* de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. 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. La entrega efectiva de los bienes o prestación efectiva de los servicios efectuadas por el prestador o suministrador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerarán una operación independiente.

Cuando la transferencia de un bono univalente la efectúe un sujeto pasivo que actúe en nombre de otro sujeto pasivo, esta transferencia se considerará la entrega de los bienes o prestación de los servicios a que se refiere el bono efectuada por el otro sujeto pasivo en cuyo nombre actúe el sujeto pasivo.

En caso de que el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios no sea el sujeto pasivo que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará no obstante que dicho suministrador o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios a los que se refiere el bono a ese sujeto pasivo.

2. La entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas por el suministrador o prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.

Cuando la transferencia de un bono polivalente la efectúe un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA de conformidad con el párrafo primero, cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como, por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o promoción, estará sujeta al IVA.»

7. El artículo 44 de la misma Directiva establece:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

8. El artículo 58 de la Directiva del IVA dispone:

«1. El lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente:

[...]

c) los servicios prestados por vía electrónica, en concreto aquellos enumerados en el anexo II.

El hecho de que el proveedor del servicio y el cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica.»

9. El artículo 73 de la Directiva del IVA 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 73 *bis* de esta Directiva dispone:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73, la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.»

11. A tenor del artículo 410 *bis* de dicha Directiva, los artículos 30 *bis*, 30 *ter* y 73 *bis* de esta se aplicarán únicamente a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

Derecho nacional

12. El artículo 3, apartados 13 a 15, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece lo siguiente:

«13.. Un bono (univalente o polivalente) es un instrumento respecto del cual

1) exista la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de la realización de otra prestación y

2) el bien que deba entregarse o la otra prestación que deba realizarse o la identidad del empresario prestador consten en el propio instrumento o en documentos conexos, incluidas las condiciones de uso de ese instrumento.

Los instrumentos que dan derecho únicamente a una reducción del precio no son bonos en el sentido de la primera frase.

14. Un bono, en el sentido del apartado 13, con respecto al cual el lugar de la entrega del bien o de la realización de la otra prestación a la que se refiera el bono y el impuesto devengado por estas operaciones se conozcan en el momento de la emisión del bono, es un bono univalente. Cuando un empresario transfiera un bono univalente en su propio nombre, se considerará que la transferencia del bono es la entrega del bien o la realización de la otra prestación a la que se refiera el bono. [...] La entrega efectiva del bien o la realización efectiva de la otra prestación efectuada a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de esta no se considerará una operación independiente en los supuestos de las frases 2 a 4.

15.. Un bono, en el sentido del apartado 13, que no sea un bono univalente será un bono polivalente. La entrega efectiva del bien o la realización efectiva de la otra prestación por la que el empresario prestador acepta a cambio un bono polivalente como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 1, apartado 1, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.»

13. El artículo 3a, apartados 2 y 5, de la UStG tiene el siguiente tenor:

«2. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 a 8 [...], las otras prestaciones que se lleven a cabo en beneficio de un empresario para las necesidades de su empresa se entenderán realizadas en el lugar en el que el destinatario ejerza su actividad empresarial.

[...]

5. Si el destinatario de una de las otras prestaciones mencionadas en la segunda frase

1) no es un empresario para cuya empresa se adquiere la prestación [...], la otra prestación se entenderá realizada en el lugar en el que el destinatario de la prestación tenga su domicilio, residencia habitual o sede social. Se entenderá por otras prestaciones en el sentido de la primera frase:

[...]

3) las otras prestaciones realizadas por vía electrónica.»

14. El artículo 27, apartado 23, de la UStG dispone:

«El artículo 3, apartados 13 a 15 [...] se aplicará por primera vez a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Durante el año 2019, que constituye el período impositivo objeto de litigio, M-GbR comercializó, a través de su tienda en línea, tarjetas de prepago o códigos de bonos que permiten recargar «cuentas de usuario» destinadas a la compra de contenidos digitales en la tienda en línea X (en lo sucesivo, «tienda X»).

16. Estas tarjetas, denominadas «tarjetas X», permitían a los compradores recargar cuentas, con un determinado valor nominal en euros, con las que se podía acceder a la tienda X (en lo sucesivo, «cuenta de usuario X»). Tras recargar dicha cuenta, el titular de esta podía adquirir contenidos digitales en la tienda X, gestionada por la sociedad Y, establecida en el Reino Unido, a los precios que en ella se indicaban.

17. Y era responsable de la emisión de las tarjetas X y las comercializaba en la Unión Europea, con diferentes códigos «país», a través de distintos intermediarios. Las tarjetas X con el código «país» DE estaban destinadas exclusivamente a los clientes que tenían su domicilio o residencia habitual en Alemania y una cuenta de usuario X alemana.

18. Conforme a las condiciones de uso de los códigos de bonos X, publicados por Y en la tienda X, los clientes debían, al abrir una cuenta de usuario X, facilitar información exacta que permitiera determinar el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. En la tienda en línea de M-GbR también se indicaba que un cliente que recargara su cuenta de usuario X debía informarse previamente sobre el país en el que dicha cuenta estaba registrada y que, habida cuenta de la estricta separación de países que se aplicaba a las tarjetas X, los clientes solo podían activar créditos que estuvieran efectivamente destinados al país correspondiente a su cuenta de usuario X.

19. Durante el año 2019, M-GbR adquirió tarjetas X, emitidas por Y, a través de proveedores, L 1 y L 2, establecidos en Estados miembros distintos de la República Federal de Alemania y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. En sus declaraciones tributarias, M-GbR consideró que las tarjetas X eran bonos polivalentes, en el sentido de las disposiciones del artículo 3, apartado 15, de la UStG, en la medida en que, en el momento de la venta de esas tarjetas, no se conocía con certeza el domicilio o el lugar de residencia habitual del cliente final. El identificador país atribuido por Y a cada bono no bastaba, a su juicio, para determinar con certeza el lugar de la prestación de servicios, en el sentido del artículo 3a, apartado 5, de la UStG, dado que Y no verificaba los datos de los clientes cuando se abrían las cuentas de usuario X ni cuando se utilizaban posteriormente. Además, según esta sociedad, un gran número de clientes residentes fuera del territorio alemán había abierto una cuenta de usuario X alemana, debido concretamente a las tarifas más ventajosas, y había adquirido asimismo tarjetas X de M-GbR con el código de «país» DE.

20. A raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria alemana consideró que las tarjetas X eran bonos univalentes, ya que solo podían ser utilizadas por clientes domiciliados en Alemania que dispusieran de una cuenta de usuario X alemana, de modo que el lugar de la prestación, en el sentido del artículo 3a, apartado 5, de la UStG, se situaba en Alemania. El hecho de que determinados clientes hubieran podido eludir eventualmente las condiciones de uso de dichas tarjetas establecidas por Y, facilitando deliberadamente información inveraz u ocultando su dirección de protocolo de Internet (IP), no era determinante a efectos de la calificación fiscal de dichas tarjetas como bonos univalentes. Además, la Administración tributaria alemana estimó que tanto Y como los demás intermediarios consideraban que las tarjetas X eran bonos de ese tipo. Por consiguiente, esa Administración fijó un pago a cuenta del IVA que debía ser abonado por M-GbR.

21. Dado que el recurso interpuesto contra la fijación de dicho pago fue desestimado en primera instancia por infundado, esta sociedad interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

22. En su recurso de casación, M-GbR alega una infracción del artículo 3, apartados 13 a 15, de la UStG y considera que las tarjetas X son bonos polivalentes cuya transferencia no está sujeta al IVA. En el momento de esta transferencia, la prestación no está suficientemente determinada, por lo que no puede fijarse el tipo de IVA aplicable.

23. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación de los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA en el contexto de una cadena de sujetos pasivos establecidos en diferentes Estados miembros.

24. En primer lugar, se pregunta si, en tal contexto, en el momento de la emisión de las tarjetas X, puede considerarse que se conoce el lugar de la prestación a los clientes finales de los servicios suministrados por vía electrónica a los que se refiere el bono, de modo que este pueda ser calificado de bono univalente, en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA. En tal caso, dicho lugar se determinaría con arreglo al artículo 58, párrafo primero, letra c), de dicha Directiva y correspondería, por tanto, al lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual, que en este caso es Alemania. El órgano jurisdiccional remitente indica que se inclina más bien por esta interpretación de las disposiciones de la citada Directiva y por desestimar el recurso de casación, habida cuenta asimismo del considerando 3 de la Directiva 2016/1065, que se refiere al objetivo de garantizar que no se produzcan incongruencias respecto de los bonos en función de que se comercialicen al cliente final directamente o a través de intermediarios. No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite que sería posible otra interpretación de las disposiciones de esa misma Directiva.

25. Así, según dicho órgano jurisdiccional, podría tomarse en consideración, en la cadena de operaciones de que se trata, cada transferencia de las tarjetas X entre sujetos pasivos como prestación de servicios. En tal supuesto, en virtud del artículo 44 de la Directiva del IVA, el lugar de las prestaciones realizadas por Y en favor de L 1 y por L 1 en favor de L 2 se situaría en cada uno de los Estados miembros en los que esté establecido el sujeto pasivo en cuyo beneficio se realicen dichas prestaciones, mientras que el lugar de la prestación realizada por L 2 en favor de M-GbR sería Alemania. En tal situación, que podría derivarse de la interpretación del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva, no se cumpliría el requisito según el cual el lugar de la prestación y el IVA deben conocerse en el momento de la emisión del bono para que este sea calificado de bono univalente. Por ese motivo, procedería, a su entender, estimar el recurso de casación.

26. En segundo lugar, y en el supuesto de que deba considerarse que los bonos en cuestión son bonos polivalentes cuya transferencia, previa a la prestación efectiva de los servicios subyacentes, no está sujeta al IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta solución sería contraria a la desarrollada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). De esa sentencia se desprende, a su juicio, que tanto la venta inicial de una tarjeta telefónica de prepago como su subsiguiente reventa a través de intermediarios son operaciones sometidas al impuesto. Pues bien, partiendo del principio de que, desde el punto de vista del IVA, las tarjetas X no deben ser tratadas de forma diferente a tales tarjetas telefónicas de prepago, el órgano jurisdiccional remitente indica que no está claro cómo conciliar el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, *in fine*, de la Directiva del IVA con la solución adoptada en dicha sentencia. Además, no excluye que M-GbR pueda haber prestado servicios de distribución o promoción a Y, como los contemplados en el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que están sujetos al IVA.

27. En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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, en la medida en 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)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

28. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 30 *bis* y 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la calificación de un bono como «bono univalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 2, de esta Directiva, depende de que, en el momento de la emisión de ese bono, se conozca el lugar de la prestación de servicios destinada a los consumidores finales a la que se refiera dicho bono, aun cuando, en virtud del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva, las transferencias sucesivas de tal bono entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y que estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en que se encuentren esos consumidores finales den lugar a prestaciones de servicios realizadas en el territorio de esos otros Estados miembros.

29. Con carácter preliminar, procede recordar que ni 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), ni la Directiva 2006/112, en su versión anterior a las modificaciones introducidas por la Directiva 2016/1065, establecían disposiciones específicas, a efectos de la recaudación del IVA, que regularan las operaciones sujetas a dicho impuesto en las que se utilizaban bonos.

30. Como subrayan los considerandos 1 a 3 de la Directiva 2016/1065, para afrontar la diversidad de soluciones adoptadas por los Estados miembros que pueden crear situaciones, en particular, de doble imposición o de ausencia de imposición, y a la vista de la nueva normativa sobre el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones y de televisión y radiodifusión y de los servicios prestados por vía electrónica aplicable desde el 1 de enero de 2015, el legislador de la Unión adoptó esta Directiva, que modifica la Directiva 2006/112 insertando en el texto de esta última, en particular, los artículos 30 *bis* y 30 *ter*, aplicables a partir del 1 de enero de 2019, con el objetivo de aclarar el tratamiento de los bonos en relación con el IVA.

31. Así, el artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva del IVA establece que, a efectos de esa Directiva, se entenderá por bono «un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento».

32. En el presente asunto, la primera cuestión prejudicial se basa en la premisa de que las tarjetas de prepago X emitidas por Y, conforme a las condiciones de uso establecidas por esta, que llevan el identificador del país en el que el consumidor final puede comprar contenidos digitales comercializados en la tienda X, gestionada por Y, responden a esta definición de bono. Ninguno de los interesados que ha presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia cuestiona esta premisa de la remisión prejudicial, de la que procede tomar nota.

33. Dicho esto, el artículo 30 *bis*, puntos 2 y 3, de la Directiva del IVA establece una distinción entre dos tipos de bonos, a saber, los «bonos univalentes» y los «bonos polivalentes», y los define.

34. En virtud del punto 3 del citado artículo 30 *bis*, un «bono polivalente» es cualquier bono que no sea un bono univalente. Por tanto, el concepto de «bono polivalente» tiene un alcance residual, de modo que, para determinar si un instrumento concreto está comprendido en uno u otro concepto, se ha de verificar, en primer lugar, si el referido instrumento responde a la definición de «bono univalente» (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, apartado 28).

35. Conforme al artículo 30 *bis*, punto 2, de esa Directiva, el «bono univalente» se define como «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». Del propio tenor de esta disposición se desprende que están comprendidos en este concepto los bonos cuyo tratamiento fiscal pueda determinarse en el momento de su emisión.

36. Así pues, la calificación de un bono como «bono univalente» se basa en el cumplimiento de dos requisitos acumulativos existentes «a la hora de su emisión». Por un lado, el lugar de entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a que se refiere el bono y, por otro lado, el IVA devengado por dichos bienes o servicios deben ser conocidos en ese momento. En cambio, cuando el tratamiento fiscal de un bono no pueda determinarse en el momento de su emisión, este no podrá calificarse de «bono univalente» en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA.

37. Con arreglo al artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúe en nombre propio se considerará la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono. La entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuada por el suministrador o prestador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerará una operación independiente.

38. Por tanto, la finalidad de ese artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, consiste en establecer normas de imposición específicas cuando un bono univalente sea objeto de una o varias transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio, incluida, como indican los considerandos 8 y 9 de la Directiva 2016/1065, la emisión de ese bono de un solo uso, no considerándose la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios a cambio de tal bono por el consumidor final una operación independiente de esas transferencias a efectos del IVA.

39. Pues bien, del tenor de esta disposición se desprende claramente que solo se aplica a los instrumentos que responden, a efectos de la Directiva del IVA, a la definición de «bonos univalentes», tal como resulta del artículo 30 *bis*, punto 2, de la referida Directiva.

40. Por consiguiente, la aplicación de las disposiciones del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva no puede poner en entredicho los requisitos establecidos en el artículo 30 *bis*, punto 2, de esta, tal como se han recordado en el apartado 36 de la presente sentencia, que permiten calificar un instrumento de «bono univalente» en el momento de su emisión.

41. Esta apreciación se ve corroborada por los objetivos perseguidos por los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA, que consisten, en particular, en asegurar la uniformidad del tratamiento aplicado a los bonos y en evitar las incoherencias, la doble imposición o la ausencia de imposición de tales instrumentos y las incongruencias respecto de las entregas de bonos entre Estados miembros a efectos del IVA, como subrayan, respectivamente, los considerandos 2 y 3 de la Directiva 2016/1065.

42. En efecto, si se excluyera que un bono pueda calificarse de «bono univalente» cuando sea objeto de sucesivas transferencias entre sujetos pasivos que actúan en nombre propio y están establecidos en uno o varios Estados miembros distintos de aquel en cuyo territorio el consumidor final canjea ese bono por la entrega efectiva del bien o la prestación efectiva del servicio al que se refiere, no se alcanzaría ninguno de los objetivos antes citados, puesto que seguirían existiendo diferencias en el tratamiento de tales bonos en función de que se comercializaran en el marco de una cadena de distribución transfronteriza o en un solo Estado miembro.

43. Además, una interpretación del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA que tomara en consideración las transferencias entre los sujetos pasivos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia a efectos de la determinación del lugar de la entrega del bien o de la prestación de los servicios, en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de esa Directiva, podría hacer prácticamente imposible la calificación como bono univalente de cualquier bono y privaría, por tanto, a esta disposición de gran parte de su efecto útil.

44. De ello se deduce que, como han alegado, en esencia, el Gobierno alemán y la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la aplicación del artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA

no afecta a los requisitos conforme a los cuales, en virtud del artículo 30 *bis*, punto 2, de esta Directiva, un bono se califica de «bono univalente» a efectos de esta última disposición.

45. En cuanto a la calificación, en el litigio principal, de una tarjeta X como «bono univalente», si bien es cierto que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente pronunciarse sobre tal calificación en función de las circunstancias propias del asunto del que conoce, no lo es menos que el Tribunal de Justicia es competente para deducir de las disposiciones de dicha Directiva, en este caso de su artículo 30 *bis*, apartado 2, los criterios que dicho órgano jurisdiccional puede o debe aplicar a tal efecto (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de diciembre de 2015, *Banif Plus Bank*, C-312/14, EU:C:2015:794, apartado 51).

46. Además, nada impide que un órgano jurisdiccional nacional solicite al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre una calificación de ese tipo, siempre que, no obstante, habida cuenta de los datos obrantes en autos a disposición de dicho órgano jurisdiccional nacional, este proceda a la comprobación y apreciación de los hechos necesarios para esa calificación (sentencia de 21 de diciembre de 2023, *BMW Bank* y otros, C-38/21, C-47/21 y C-232/21, EU:C:2023:1014, apartado 128 y jurisprudencia citada).

47. Por lo que respecta al primer requisito, tal como se establece en el artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA, según el cual el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a que se refiere el bono debe conocerse en el momento de su emisión, habida cuenta de las condiciones de uso de las tarjetas X, en particular del identificador, incorporado en estas, del Estado miembro en el que deben utilizarse, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente y a la luz del artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, parece que, en el momento de la emisión de tales bonos, el lugar en el que se suministran los contenidos digitales al consumidor final como contraprestación de las tarjetas X vendidas por M-GbR se encuentra en Alemania.

48. A este respecto, debe precisarse que, a efectos del examen de este primer requisito, no puede tenerse en cuenta la circunstancia, expuesta por M-GbR ante el órgano jurisdiccional remitente, de que existen consumidores finales que residen fuera del territorio alemán que utilizan tarjetas X, compradas a esta sociedad con el identificador «país» DE, incumpliendo las condiciones de uso de esas tarjetas con el fin de obtener tarifas más ventajosas.

49. En efecto, es evidente que la adecuada calificación de una operación a efectos del IVA no puede depender de eventuales prácticas abusivas.

50. Por tanto, parece que se cumple el primer requisito establecido en el artículo 30 *bis*, apartado 2, de la Directiva del IVA, extremo que, en cualquier caso, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

51. En cuanto al segundo requisito establecido en la referida disposición, la información facilitada en la petición de decisión prejudicial no permite determinar si la cuota del IVA devengada por los diferentes contenidos digitales que pueden obtenerse a cambio de las tarjetas X se conoce en el momento de su emisión.

52. Si bien es cierto que ningún elemento del litigio principal permite suponer que exista incertidumbre en cuanto a la cuota del IVA devengada por los distintos contenidos y que la Comisión estima que esos contenidos a los que dan acceso las tarjetas X vendidas por M-GbR en Alemania deben entenderse sujetos al mismo tipo y al mismo tratamiento a efectos del IVA, corresponderá, en cualquier caso, al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumple este segundo requisito.

53. En el supuesto de que la prestación de servicios realizada a cambio de una tarjeta X esté sujeta a la misma base imponible y a un mismo tipo de IVA en Alemania, cualquiera que sea el contenido digital obtenido, el órgano jurisdiccional remitente podrá declarar que tal instrumento cumple el segundo requisito establecido en el artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA y, por tanto, habida cuenta también de que ese mismo instrumento cumple el primer requisito establecido en dicha disposición, que este debe calificarse de «bono univalente».

54. En cambio, si los contenidos digitales que un consumidor final puede obtener a cambio de una tarjeta X están sujetos a normas sobre la base imponible o a tipos de IVA diferentes en ese Estado miembro, dicho órgano jurisdiccional deberá declarar que es imposible conocer en el momento de la emisión de una tarjeta X cuál es el IVA aplicable a los contenidos digitales elegidos por el consumidor final como contraprestación de tal bono. En tal caso, quedaría excluida la calificación de las tarjetas X como «bonos univalentes» (véase, por

analogía, la sentencia de 28 de abril de 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, apartados 30 y 31).

55. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 30 *bis* y 30 *ter*, apartado 1, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la calificación de un bono como «bono univalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 2, de esta Directiva, depende únicamente de los requisitos establecidos en esa disposición, que incluyen el de que el lugar de la prestación de servicios destinada a consumidores finales a la que se refiera ese bono debe conocerse en el momento de su emisión, con independencia de la circunstancia de que este sea objeto de transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y que estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren esos consumidores finales.

Segunda cuestión prejudicial

56. Mediante su segunda cuestión prejudicial, planteada únicamente para el supuesto de que bonos como los controvertidos en el litigio principal se califiquen de «bonos polivalentes», en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el artículo 30 *ter*, apartado 2, de esa Directiva debe interpretarse en el sentido de que, aunque la transferencia de «bonos polivalentes» no deba estar sujeta al IVA de conformidad con el párrafo primero de dicha disposición, podría exigirse, no obstante, el pago del IVA en virtud de otro fundamento conforme al párrafo segundo de dicha disposición.

57. Procede recordar que, con arreglo al artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el IVA se aplica a la entrega efectiva de los bienes o a la prestación efectiva de los servicios a cambio de un «bono polivalente» aceptado por el suministrador o el prestador, de modo que este impuesto no grava las transferencias de este bono que tengan lugar antes de que el consumidor final lo canjee por tales bienes o servicios.

58. En efecto, en la medida en que la naturaleza de los bienes o servicios a los que se refiere un «bono polivalente», que serán elegidos por el consumidor final, no se conoce en el momento de la emisión de un bono de este tipo, la cuota del IVA devengada por esos bienes o servicios no puede determinarse con certeza en ese momento. Por lo tanto, el IVA solo se conocerá y podrá aplicarse debidamente en el momento en el que se canjee dicho bono por esos bienes o servicios.

59. No obstante, cuando un bono polivalente sea objeto de una o varias transferencias, en el marco de una cadena de distribución que se extienda al territorio de varios Estados miembros antes de su intercambio por el consumidor final, se plantea la cuestión de si la contraprestación percibida por cada transferencia de ese bono entre sujetos pasivos debe estar sujeta al IVA como contrapartida de un servicio distinto del intercambio de dicho bono por bienes o servicios.

60. A este respecto, es preciso recordar que, en virtud del artículo 30 *ter*, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva del IVA, cuando la transferencia de un bono polivalente la efectúe un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios, cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como, por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o promoción, estará sujeta al IVA.

61. Por otra parte, según el artículo 73 *bis* de esta Directiva, «la base imponible de [...] [la] prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre [...] los servicios prestados.»

62. De este modo, el artículo 30 *ter*, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 73 *bis* de esta, persigue, en particular, evitar la ausencia de imposición de los servicios de distribución o de promoción, de conformidad con los objetivos de la Directiva del IVA, garantizando que el IVA se perciba sobre cualquier margen de beneficio (véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogado General Cápeta presentadas en el asunto DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, puntos 71 a 75).

63. De ello se deduce que, por lo que respecta a las tarjetas X, siempre que dichos instrumentos se califiquen de «bonos polivalentes», en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA, no puede excluirse que, al revender dichos bonos, M-GbR pueda realizar una prestación de servicios distinta, como una

prestación de servicios de distribución o promoción en beneficio del sujeto pasivo que, a cambio de los bonos, suministra efectivamente contenidos digitales al consumidor final. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal, las operaciones de M-GbR deben calificarse como tales a efectos del IVA.

64. Esta interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA no es contraria a la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente, que versaba sobre el tratamiento fiscal de tarjetas de prepago de servicios de telecomunicaciones y cuya solución no es pertinente para la respuesta que debe darse a la presente cuestión prejudicial. En efecto, como resulta, en particular, del apartado 28 de esa sentencia, su alcance se circunscribe claramente a la situación de que trataba ese asunto, por lo demás anterior a las disposiciones de la Directiva del IVA introducidas por la Directiva 2016/1065, que hacía referencia a servicios y a un IVA ya identificados en el momento de la emisión de esas tarjetas de prepago. Por lo tanto, la misma sentencia se refiere a instrumentos que, actualmente, con arreglo a las disposiciones vigentes de la Directiva del IVA, deben calificarse de «bonos univalentes».

65. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la reventa por un sujeto pasivo de «bonos polivalentes», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de esa Directiva, puede estar sujeta al IVA, siempre que se califique como prestación de servicios en beneficio del sujeto pasivo que realiza, a cambio de dichos bonos, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios al consumidor final.

Costas

66. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Novena) declara:

1) Los artículos 30 *bis* y 30 *ter*, apartado 1, 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 por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de un bono como «bono univalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, depende únicamente de los requisitos establecidos en esa disposición, que incluyen el de que el lugar de la prestación de servicios destinada a consumidores finales a la que se refiera ese bono debe conocerse en el momento de su emisión, con independencia de la circunstancia de que este sea objeto de transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y que estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren esos consumidores finales.

2) El artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2017/2455, debe interpretarse en el sentido de que

la reventa por un sujeto pasivo de «bonos polivalentes», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, puede estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido, siempre que se califique como prestación de servicios en beneficio del sujeto pasivo que realiza, a cambio de dichos bonos, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios al consumidor final.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.