



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 8 de diciembre de 2011¹

Asunto C-520/10

Lebara Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el First-tier Tribunal, Tax Chamber (Reino Unido)]

«Imposición — Sexta Directiva IVA — Artículo 2 — Artículo 6, apartado 4 — Prestación de servicios — Destinatarios de los servicios — Servicios de telecomunicaciones — Tarjetas telefónicas de prepago que contienen información que permite acceder a llamadas telefónicas internacionales — Comercialización de tarjetas telefónicas por los distribuidores — Normas que rigen la tributación por el IVA — Comisionista — Servicio de distribución — Prestación única»

I. Introducción

1. Es frecuente que se pida al Tribunal de Justicia que declare cuál es el tratamiento correcto de transacciones complejas a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), tarea que puede ser especialmente complicada en el ámbito de las tecnologías modernas. El presente litigio ante el First-tier Tribunal, Tax Chamber, entre Lebara Ltd (en lo sucesivo, «Lebara») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs del Reino Unido (en lo sucesivo, «HMRC») versa sobre el difícil asunto de determinar la deuda del IVA en la cadena de prestación de los servicios de telecomunicaciones.
2. Las discrepancias en las observaciones formuladas en este asunto reflejan el reto que representa dar una única respuesta correcta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional. Hay cuatro posibles maneras de resolver el problema, todas ellas en cierta medida válidas en Derecho pero ninguna de ellas exenta de dificultades. Por lo tanto, incumbe al Tribunal de Justicia hallar una solución que sea compatible con los principios fundamentales de la legislación de la UE en materia del IVA y que sea factible en la práctica, tanto para los sujetos pasivos como para los administradores públicos responsables de su aplicación cotidiana.

¹ — Lengua original: inglés.

II. Marco jurídico

3. En virtud del artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Primera Directiva IVA:²

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

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

4. El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».³

5. En el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA,⁴ se entenderá por «entrega de bienes» «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

6. El artículo 6 de la Sexta Directiva IVA dispone:

«1. Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.⁵

[...]

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

[...]»⁶

7. El artículo 9 de la Sexta Directiva IVA, incluido en el título VI de ésta, cuyo título es «Lugar de realización del hecho imponible», dispone:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.⁷

2 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva IVA»). El artículo 2 tiene su correspondencia actual en el artículo 1, apartado 2, 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 L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»). La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»), es de aplicación *ratione temporis* al presente caso. Actualmente ha sido sustituida por la Directiva IVA. En aras de la claridad, a lo largo de estas conclusiones se hará referencia tanto a la Sexta Directiva IVA como a las disposiciones equivalentes de la Directiva IVA.

3 — Actualmente, artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA.

4 — El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA es ahora el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA.

5 — Actualmente, artículo 24 de la Directiva IVA.

6 — Actualmente, artículo 28 de la Directiva IVA.

7 — La esencia de esta disposición aparece ahora en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA.

2. Sin embargo:

[...]

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

[...]

— Servicios de telecomunicaciones. Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción. Los servicios de telecomunicaciones en el sentido de la presente disposición incluirán asimismo la disposición de acceso a las redes de información mundiales. [⁸]

[...]»

8. El artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA,⁹ integrados en su título VII, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto», establece:

«1. Se considerarán como:

- a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

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

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

[...]»

9. El artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, que lleva por título «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», dispone:¹⁰

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

- a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) y c).

8 — La disposición del artículo 9, apartado 2, letra e), décimo guión, de la Sexta Directiva IVA fue introducida por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones (DO L 162, p. 63). Véanse ahora los artículos 369 *bis* a 369 *tredecies* de la Directiva IVA.

9 — Actualmente, artículos 62, 63 y 65 de la Directiva IVA.

10 — Actualmente, título XI, capítulo 1, sección 1, cuyo título es «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público» y comprende los artículos 193 a 205.

Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del país, los Estados miembros podrán establecer, en las condiciones que fijen, que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios;

- b) los sujetos pasivos destinatarios de servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 o, cuando estén identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país, los destinatarios de los servicios a que se refieren las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país;¹¹

[...]»

III. La controversia del procedimiento principal y cuestiones prejudiciales planteadas

10. Lebara, sociedad establecida en el Reino Unido, explota una central telefónica, en régimen de arrendamiento, en el territorio del Reino Unido, con el fin de prestar servicios de telecomunicaciones. A su vez, la central telefónica está conectada a la red telefónica internacional. El modelo de negocio de Lebara implica dirigir las llamadas telefónicas efectuadas por usuarios finales situados por toda la UE a su central del Reino Unido, y de ahí a la red telefónica internacional. Las llamadas entonces se dirigen a los destinos deseados por los clientes, todos ellos situados fuera de la UE.

11. Lebara puede llevar a cabo esta operación en virtud de tres conjuntos de acuerdos contractuales. El primero es el contrato de Lebara con uno o varios proveedores de telefonía internacional. El segundo es el formado por los contratos de Lebara con los operadores locales en diversos Estados miembros, que obligan a los operadores locales a dirigir las llamadas locales desde los usuarios finales hasta las centrales telefónicas de Lebara en el Reino Unido.

12. El tercero es un conjunto de contratos entre Lebara y los distribuidores¹² que están establecidos en diversos Estados miembros distintos del Reino Unido. Estas operaciones constituyen el objeto de la petición de decisión prejudicial.

13. Con arreglo a los contratos, Lebara vende tarjetas telefónicas a los distribuidores a un precio inferior a su «valor nominal». El elemento central del acuerdo entre Lebara y sus distribuidores es que éstos deben promocionar y vender las tarjetas telefónicas en los Estados miembros en que están establecidos, facilitando así el consumo de las llamadas internacionales de bajo coste de Lebara por los usuarios finales.

14. Los contratos también contienen disposiciones sobre la duración de las llamadas, los países de destino de esas llamadas, las tarifas aplicadas, la marca que figura en las tarjetas telefónicas (normalmente, en nombre del distribuidor, con la asistencia de Lebara en el diseño de la tarjeta y en el material comercial) y la atención al cliente. Con arreglo a estas disposiciones, en las tarjetas figura un número de teléfono de atención al cliente que ofrece a los usuarios finales acceso al distribuidor, aunque en algunos Estados miembros se pone a los usuarios finales directamente en contacto con Lebara. Por lo tanto, el distribuidor desempeña el papel de interlocutor de los usuarios finales en caso de incidencias, aunque el único que puede solucionarlas es Lebara.

11 — El artículo 21, apartado 1, [28 *octies*], de la Sexta Directiva IVA fue modificado por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido (DO L 269, p. 44).

12 — El representante de Lebara explicó en la vista oral que los distribuidores normalmente no prestan por sí mismos los servicios de telecomunicaciones. Son comerciantes de servicios de telecomunicaciones que pueden comprarlos a otros proveedores de servicios aparte de Lebara.

15. Las tarjetas telefónicas facilitadas por Lebara tienen aproximadamente la misma forma que una tarjeta de crédito. Presentan también un valor nominal, expresado en la moneda del Estado miembro del distribuidor, normalmente en euros, que es superior al precio que el distribuidor paga por ellas a Lebara, junto con un número de serie único y un código PIN oculto.

16. Las tarjetas permanecen inactivas hasta que el distribuidor se pone en contacto con Lebara, le solicita la activación de la tarjeta y le facilita el número de serie correspondiente. Lebara activa después las tarjetas correspondientes a los números de serie facilitados, siempre que el precio de la tarjeta haya sido pagado o si la cuenta del distribuidor en Lebara tiene un saldo a su favor.¹³

17. El único uso que se puede hacer de las tarjetas es la realización de llamadas telefónicas internacionales. Permiten al titular realizar llamadas telefónicas por un importe que no puede superar el nominal indicado en las mismas.

18. Los usuarios finales acceden a las llamadas telefónicas internacionales de bajo coste mediante tres actos físicos. En primer lugar, deben rascar un panel en la tarjeta que han comprado al distribuidor, para descubrir el código PIN. En segundo lugar, deben marcar el número local indicado, que les pone en contacto automáticamente con la central telefónica de Lebara en el Reino Unido. El número de teléfono está impreso en la tarjeta. En tercer lugar, deben introducir el código PIN. Para realizar una llamada es suficiente con esta información. No es preciso tener la tarjeta a mano, ni tampoco se exige presentarla para realizar las llamadas telefónicas. El usuario final puede marcar el número del destino deseado fuera de la UE. La llamada es dirigida desde la línea de Lebara hasta uno de los proveedores de telefonía internacional con quien Lebara tiene contrato.

19. Lebara inició un procedimiento ante el First-tier Tribunal, Tax Chamber, del Reino Unido impugnando una decisión de HMRC por la que exigían a Lebara que contabilizara los servicios de «utilización» prestados por ella a título oneroso a los usuarios finales durante el mes de marzo de 2005. Aunque, a juicio de HMRC, Lebara realizaba una primera prestación de servicios sujeta al IVA cuando vendía las tarjetas telefónicas a los distribuidores, alegan que se hacía una segunda prestación de servicios de telecomunicaciones, a título oneroso, cuando los usuarios finales efectuaban llamadas telefónicas internacionales que se dirigían a través de las centrales de Lebara.

20. Para HMRC, el lugar de realización de esta segunda entrega era el Reino Unido, pues los usuarios finales utilizaban las tarjetas telefónicas a título privado, y no a título profesional, de manera que Lebara seguía sujeta al IVA por la entrega de las tarjetas a los usuarios finales. Sin embargo, HMRC estaba dispuesta a admitir que la venta de tarjetas telefónicas a los distribuidores, como sociedades sujetas al IVA, constituía una entrega aparte que tenía lugar en el Estado miembro de establecimiento del distribuidor.

13 — Según las alegaciones del representante de Lebara en la vista, los distribuidores pagan las tarjetas telefónicas antes de ser activadas y las venden después de su activación. Con arreglo a su exposición, la secuencia era la siguiente: pago íntegro, activación y venta. Sin embargo, en las observaciones escritas de Lebara se afirma que, para evitar el riesgo de robo, las tarjetas no se podían utilizar para realizar llamadas en el momento de ser enviadas por Lebara al distribuidor. Después de recibirlas, el distribuidor pedía a Lebara que las activase. El distribuidor sólo quedaba obligado a pagar a Lebara por las tarjetas una vez que hubieran sido activadas. Si posteriormente las robaban o si el distribuidor no las pagaba, Lebara podía desactivarlas. Estas posturas no son totalmente coherentes en cuanto al momento en que tiene lugar el pago entre los distribuidores y Lebara. No obstante, la petición de decisión prejudicial parece haberlo resuelto. Declara que «Lebara activaba las tarjetas si la cuenta del distribuidor tenía un saldo a su favor o, en caso contrario, pedía un pago del distribuidor antes de proceder a activarlas».

21. Lebara objetó que, si estuviera obligada a aplicar el IVA a la entrega de tarjetas telefónicas a usuarios finales, se produciría inevitablemente una doble imposición, lo cual es contrario al Derecho de la UE. Se basaba en el argumento de que el IVA ya había sido pagado por la venta de tarjetas telefónicas por los distribuidores a las autoridades competentes en materia del IVA del Estado miembro de establecimiento de los distribuidores, con arreglo al «mecanismo de inversión del sujeto pasivo».¹⁴

22. HMRC negó que el pago del IVA por la entrega de tarjetas telefónicas de Lebara a los usuarios finales fuera contrario al Derecho de la UE. En su opinión, era una consecuencia de la falta de armonización del régimen de IVA aplicable a los vales a nivel de la UE, que dejaba a HMRC libertad para gravar la entrega de tarjetas telefónicas. HMRC alegó también que existía un riesgo de no imposición si se aceptaba la postura de Lebara, y no de doble imposición.

23. El First-tier Tribunal, Tax Chamber, del Reino Unido remitió dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

- «1) Cuando un sujeto pasivo (“comerciante A”) vende tarjetas telefónicas que representan el derecho a una prestación de servicios de telecomunicaciones suministrados por ese sujeto pasivo, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, en el sentido de que el comerciante A realiza dos prestaciones a efectos del IVA: una en el momento de la primera venta de la tarjeta telefónica por el comerciante A a otro sujeto pasivo (“comerciante B”) y otra en el momento de utilización de la tarjeta (es decir, la realización de llamadas por una persona, el “usuario final”)?»
- 2) En caso afirmativo, ¿cómo debe aplicarse el IVA (de acuerdo con la normativa de IVA de la UE) respecto a la cadena de transacciones, cuando el comerciante A vende la tarjeta telefónica al comerciante B, el comerciante B la revende en el Estado miembro B, donde es adquirida por el usuario final, y éste la utiliza para realizar llamadas?»

24. Presentaron observaciones escritas Lebara, los Gobiernos griego, neerlandés y del Reino Unido, y la Comisión Europea. Todos ellos participaron en la vista oral, celebrada el 13 de octubre de 2011.

14 — Con arreglo al «mecanismo de inversión del sujeto pasivo», previsto en el artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, si el proveedor A y el comprador B no están establecidos en el territorio del mismo Estado miembro, se invierte la sujeción al impuesto de manera que el receptor de la entrega es quien ha de pagar el IVA, en lugar del proveedor. Esto significa que B está obligado a cobrar el IVA devengado en la operación y a pagarlo a las autoridades tributarias de su propio Estado miembro. Como ya se ha señalado, el artículo 21, apartado 1, actualmente está integrado en el título XI, capítulo 1, sección 1, cuyo título es «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público» y que comprende los artículos 193 a 205.

IV. Análisis jurídico

A. Consideraciones preliminares

1. La tarjeta telefónica de Lebara en el contexto de la legislación de la UE en materia de IVA

25. En primer lugar es importante destacar que el único uso que puede hacerse de las tarjetas telefónicas es hacer llamadas a través del sistema de Lebara. Por ejemplo, no se pueden utilizar para pagar otros productos y servicios suministrados por Lebara o por terceros. A este respecto, las tarjetas telefónicas difieren de la situación en que el crédito disponible en una tarjeta SIM de prepago se puede utilizar para pagos de distinto tipo. En cambio, las tarjetas de Lebara se asemejan a lo que frecuentemente se denominan «vales de un solo uso».¹⁵

26. Sin embargo, las tarjetas telefónicas de Lebara difieren de todos los tipos de vales en que no es necesario presentarlas para acceder al servicio en cuestión. Basta con recordar el código PIN y el número de teléfono local que dirige las llamadas a las centrales de Lebara. En otras palabras, las tarjetas telefónicas no son certificados al portador que representen un contravalor específico que pueda utilizarse para pagar cosas y que deban presentarse físicamente para poder ser usados.

27. También es cuestionable si las tarjetas telefónicas pueden entenderse como medio de pago o como dinero digital. El valor nominal de la tarjeta se expresa como una suma de dinero, pero ésta no representa ningún poder de compra abstracto. Antes bien, refleja un número exacto de minutos de llamadas telefónicas internacionales a cada destino, según está predefinido en la política de precios de Lebara. La tarjeta es válida solamente durante un período de tiempo limitado. Una vez concluido ese período, no se puede usar.

28. De hecho, una descripción precisa del acuerdo sería que la activación de la tarjeta telefónica crea una cuenta temporal de cliente en el sistema de Lebara con un crédito hasta una cantidad determinada de unidades de tiempo de llamada correspondiente al valor nominal de la tarjeta. Dicha cuenta puede ser utilizada por cualquier persona que se identifique con el código PIN correspondiente.

29. Por lo tanto, a mi parecer las tarjetas telefónicas no son un medio de pago, sino un instrumento que facilita el uso del derecho de acceso a servicios de telecomunicaciones y que recibe el cliente al pagar el precio al distribuidor o a su minorista, según proceda.

2. ¿Qué servicio presta Lebara?

30. En principio, basta con observar que las tarjetas no funcionan como bienes, sino que están relacionadas con la prestación de servicios. Además, el punto de partida para resolver cualquier controversia sobre el IVA relativo a la prestación de un servicio a lo largo de la cadena de transacciones es la identificación del servicio prestado. Esto es así porque, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva IVA, son las prestaciones de servicios las que están «sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». En otras palabras, no se puede recaudar un impuesto hasta que se haya identificado la prestación de un servicio.

15 — En este sentido, una pequeña variación de los hechos podría aportar la solución jurídica de este caso, inaplicable a situaciones similares. En consecuencia, el caso que nos ocupa no es necesariamente relevante para problemas más complejos del IVA relativos a vales multiuso o para situaciones en que la remuneración por bienes o servicios se paga mediante prepago o crédito en cuenta sobre conexiones de telefonía móvil o fija.

31. Los presentes hechos confirman el análisis propugnado por la Abogado General Trstenjak y aceptado por el Tribunal de Justicia en el asunto *MacDonald Resorts*.¹⁶ De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al determinar la prestación relevante (de un servicio) en que un sujeto pasivo participa en una combinación de transacciones, se ha de prestar atención a todas las circunstancias que rodean a la transacción y, en realidad, a todas las transacciones.¹⁷ Tal como ha declarado recientemente el Tribunal de Justicia, «la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA». ¹⁸ Por lo tanto, es necesario tomar en consideración otros factores además de la mera venta de tarjetas telefónicas, a fin de identificar la prestación relevante.

32. De conformidad con reiterada jurisprudencia, aunque toda prestación de un servicio normalmente debe considerarse distinta e independiente, las prestaciones de un servicio que constituyen un único servicio desde el punto de vista económico no se pueden dividir artificialmente. Para evitarlo, se deben tomar en consideración las características esenciales de la transacción. Es determinante la «intención final» de los usuarios finales cuando pagan por la tarjeta.¹⁹ Además, el Tribunal de Justicia recientemente ha aplicado estos principios al contexto de la prestación de servicios de telecomunicaciones. En el asunto *Everything Everywhere*²⁰ declaró que, a efectos de percepción del IVA, ciertos cargos adicionales facturados por un prestador de servicios de telecomunicaciones a sus clientes no constituían la contrapartida de una prestación de servicios distinta e independiente de la prestación principal de servicios de telecomunicaciones.

33. Tal como subraya el Gobierno griego, existe una única prestación cuando ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.²¹

34. La interpretación aquí descrita sobre cómo determinar la prestación relevante a los efectos del artículo 2²² en el caso de transacciones múltiples en la prestación de un servicio fue establecida ya hace algún tiempo en el asunto *Faaborg-Gelting Linien*.²³ En él se afirmó que las operaciones consistentes en el despacho de comidas para el consumo a bordo de los transbordadores que realizan el servicio de línea regular entre puertos no constituía una entrega de bienes, sino una prestación de servicios a los efectos de la Sexta Directiva IVA, pues la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios.²⁴

16 — Sentencia de 16 de diciembre de 2010, *MacDonald Resorts* (C-270/09, Rec. p. I-13179), apartado 18.

17 — Sentencias de 22 de octubre de 1988, *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartados 23 y 24; de 25 de febrero de 1999, *CPP* (C-349/96, Rec. p. I-973), apartados 26 a 32; de 3 de septiembre de 2009, *RCI Europe* (C-37/08, Rec. p. I-7533), apartados 23 a 25; de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank* (C-41/04, Rec. p. I-9433), apartados 17 a 26, y *MacDonald Resorts*, citada en la nota 16, apartado 18.

18 — Sentencia de 7 de octubre de 2010, *Loyalty Management UK y Baxi Group* (C-53/09 y C-55/09, Rec. p. I-9187), apartado 39.

19 — Véase, a este respecto, la sentencia *MacDonald Resorts*, citada en la nota 16, apartado 22.

20 — Sentencia de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere* (C-276/09, Rec. p. I-12359).

21 — Sentencias *Madgett y Baldwin*, citada en la nota 17, apartado 24, y *CPP*, citada en la nota 17, apartado 30.

22 — Véase, por ejemplo, la sentencia *MacDonald Resorts*, citada en la nota 16, apartados 24 y 32, donde se declaró que las operaciones dirigidas a la adquisición de «derechos a puntos» en sistemas de opciones de aprovechamiento por turnos en complejos de vacaciones eran «pasos intermedios» que otorgaban el derecho a permanecer temporalmente en una residencia, hacer uso de un hotel o utilizar otro servicio; en la sentencia *Madgett y Baldwin*, citado en la sentencia 17, apartados 24 y 25, se declaró que las prestaciones de servicios suministradas por terceros y que no constituían un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador, eran meramente accesorias; véase también la sentencia *Levob Verzekeringen y OV Bank*, citada en la nota 17, apartados 17 a 26, donde se declaró que había una sola prestación de servicio, y no dos, cuando se adaptaba una aplicación informática, tras su venta inicial, a las necesidades específicas del comprador.

23 — Sentencia de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rec. p. I-2395).

24 — Sentencia *Faaborg-Gelting Linien*, citada en la nota 23, apartado 14.

35. Tomando en consideración todos los hechos y operaciones relevantes y, además, la «intención final» del usuario final cuando compra una tarjeta telefónica, el servicio relevante es el derecho a acceder a llamadas telefónicas internacionales más baratas que las disponibles a través de las líneas telefónicas locales del Estado miembro donde se ha adquirido la tarjeta, o de cualquier otro lugar. Tal como ha señalado el Gobierno neerlandés, para los usuarios finales la posesión de una tarjeta telefónica no es un fin en sí.²⁵ Lo que interesa al consumidor son las llamadas telefónicas internacionales de bajo coste que permite hacer la tarjeta.

36. La tarjeta permite hacer las llamadas indicando, en el texto que lleva impreso, el número de teléfono local que automáticamente conduce la llamada local del usuario final a través de la línea de Lebara en el Reino Unido, y mediante el suministro de un código PIN oculto. Aparte de procurar, de forma limitada, servicios de atención al cliente, a los ojos del cliente la tarjeta no sirve para ningún otro fin. Como ya he expuesto, los usuarios finales no necesitan estar en posesión de la tarjeta para realizar la llamada telefónica si recuerdan la información que contiene.

37. Por lo tanto, sobre la base de la interpretación establecida del artículo 2 de la Sexta Directiva IVA, Lebara suministra un derecho de acceso a servicios de telecomunicaciones a usuarios finales. Existe un vínculo directo entre los usuarios finales y Lebara mediante el pago de una contrapartida por los usuarios finales a los distribuidores o a sus minoristas, y su posterior transmisión a Lebara. Y también es evidente una conexión directa en la exigencia al usuario final de marcar un código PIN que reciben las centrales de Lebara y que acreditan la compra de la tarjeta.

B. Interpretación de las relaciones jurídicas desde la perspectiva de la legislación de la UE en materia del IVA

1. Las cuestiones planteadas y el enfoque para responderlas

38. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado dos cuestiones. La primera es ciertamente precisa, pero la segunda es más general. Sin embargo, a mi juicio, la primera cuestión se basa en ciertas presunciones implícitas que afectan a aspectos tanto de hecho como de Derecho. Además, no es posible responder a la primera cuestión sin hacer un análisis completo de las relaciones entre Lebara, sus distribuidores (y sus posibles minoristas) y los usuarios finales, desde el punto de vista de la legislación de la UE en materia de IVA. Este análisis se tiene que centrar necesariamente en las cuestiones básicas de la naturaleza de la prestación, el hecho imponible, la cantidad imponible y el lugar de la prestación. Estas cuestiones serán objeto de estudio en los siguientes apartados, en los que se analizan las cuatro soluciones alternativas propuestas en las observaciones escritas presentadas.

2. Opción 1: Dos prestaciones de servicios sucesivas

a) Resumen de la postura del Gobierno del Reino Unido

39. Según el Gobierno del Reino Unido, el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA se debe interpretar en el sentido de que un comerciante realiza dos prestaciones al emitir tarjetas telefónicas: una en el momento de la venta inicial de la tarjeta y otra en el de la utilización de las llamadas. Considera el Gobierno del Reino Unido que, en el estado actual de armonización del Derecho de la UE, los Estados miembros tienen libertad de elección para decidir cuál de las dos prestaciones devenga el IVA. En la medida en que de ahí se pueda derivar una no imposición o una doble imposición, esto es producto de la falta de armonización en este campo, y sólo se puede resolver regulando el régimen de los vales de valor nominal para toda la Unión Europea.

²⁵ — Sentencia MacDonald Resorts, citada en nota 16, apartado 24.

40. El Gobierno del Reino Unido alega, además, que, según su análisis, el lugar de la prestación sería el Reino Unido. Esto es así porque se presume que los usuarios finales no son sujetos pasivos. El lugar de la prestación, por tanto, viene determinado por el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, y no por el artículo 9, apartado 2, letra e). Además, el hecho imponible se realiza en el momento en el que los usuarios finales utilizan las llamadas telefónicas.

41. Por último, según la propuesta del Gobierno del Reino Unido, la contrapartida por el acceso a las llamadas telefónicas de bajo coste consistiría en el precio pagado por los distribuidores a Lebara por las tarjetas. Sin embargo, la cantidad imponible habría de ser ajustada si se utilizasen menos llamadas de las que permite la tarjeta. La parte no aprovechada del valor nominal de la tarjeta telefónica no se tomaría en consideración al determinar la cantidad imponible. Por ejemplo, si una tarjeta tiene un valor nominal de 15 euros y la compra un distribuidor por 10 euros, la cantidad imponible será de 5 euros, y no de 10 euros, si sólo se utiliza la mitad de la tarjeta.

b) Apreciación

42. Como punto de partida, mi conclusión de que la prestación relevante es el acceso al derecho a hacer llamadas telefónicas baratas realizada por Lebara a favor de los usuarios finales no significa que yo acepte el modelo propuesto por el Gobierno del Reino Unido. En particular, no significa que acepte el argumento de que Lebara realiza dos prestaciones, una a los distribuidores de las tarjetas y otra a los usuarios finales, por la misma contraprestación.

43. En primer lugar, el concepto de «doble prestación» por el mismo servicio es ajeno al régimen jurídico del IVA en la UE. Si se adoptara, se infringirían de hecho principios fundamentales de la legislación de la UE en materia de IVA y se crearían problemas de seguridad jurídica y de doble imposición y no imposición.²⁶

44. Además, aunque la prestación relevante no sea la entrega de una tarjeta telefónica sino el derecho de acceso a los servicios de telecomunicaciones de Lebara, esta conclusión no facultaría al Reino Unido para aplicar el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA y recaudar el IVA por todas las operaciones entre Lebara y sus distribuidores. No se puede presumir que todos los usuarios finales no sean sujetos pasivos a los efectos del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva IVA, porque es razonable presumir que sujetos pasivos con vínculos con ciertos países terceros quieran usar los servicios de Lebara. En estas circunstancias, el lugar de la prestación cambiaría, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), al Estado miembro del cliente. Sin embargo, otros usuarios serían consumidores particulares, de manera que el régimen de IVA aplicable a la prestación de Lebara para dichos usuarios finales seguiría rigiéndose por el artículo 9, apartado 1.

26 — Si el Estado miembro del distribuidor aplicase la imposición sobre la utilización de las llamadas telefónicas y el Estado miembro del proveedor del servicio considerase que el suministro de las tarjetas es el hecho imponible, ninguno de los dos recaudaría el IVA en una situación como la presente. También sería contrario al principio fundamental de la legislación del IVA establecido en el artículo 2 de la Sexta Directiva IVA de que el IVA es un impuesto sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los productos y servicios.

45. Lebara no puede identificar a todos sus usuarios finales, o a ninguno, porque son clientes de los distribuidores o de los distribuidores de éstos. A mi juicio, un Estado miembro no debe basar su jurisdicción tributaria en presunciones que no se pueden rebatir ni verificar. Además, aceptar el argumento del Gobierno del Reino Unido de que todos los usuarios finales de los servicios de Lebara son entidades no sujetas, pondría tal presunción fuera del alcance del control judicial.²⁷

3. Opción 2: Dos prestaciones de servicios paralelas

a) Resumen de la postura del Gobierno neerlandés

46. El Gobierno neerlandés también propone un análisis con arreglo al cual el modelo de negocio en cuestión implica dos prestaciones de servicios, pero sólo una de ellas la realiza Lebara. En su caso, existe una única prestación de servicios de telecomunicaciones de Lebara a los usuarios finales, combinada con una prestación accesoria de servicios de distribución por parte de los distribuidores a Lebara.

47. Desde el punto de vista del Gobierno neerlandés, en unas circunstancias como las del procedimiento principal, el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el proveedor de servicios de telecomunicaciones (comerciante A) realiza una prestación: la de servicios de telecomunicaciones a favor del usuario final. El suministro de la tarjeta telefónica por el proveedor (comerciante A) al distribuidor (comerciante B), independiente y aparte de los servicios de telecomunicaciones, no constituye una prestación en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA. Sin embargo, el distribuidor (comerciante B) presta servicios de distribución a favor del proveedor (comerciante A).

48. El Gobierno neerlandés concluye que el proveedor (comerciante A) queda sujeto al pago del IVA en el Estado miembro donde está establecido, por la prestación de los servicios de telecomunicaciones a usuarios finales, que se presume que no son sujetos pasivos. El IVA se devenga en el momento en el que el distribuidor paga el importe del valor nominal de la tarjeta telefónica al proveedor mediante un ingreso en cuenta.

49. Por lo tanto, su concepción de la cantidad imponible es diferente, y superior, a la del Gobierno del Reino Unido. Con arreglo al modelo propuesto por el Gobierno neerlandés, la cantidad imponible asociada al servicio que presta Lebara sería el valor nominal de la tarjeta telefónica, con independencia de si el distribuidor o el minorista vende las tarjetas a un precio superior o inferior al valor nominal. Por otro lado, el hecho imponible, en opinión del Gobierno neerlandés, no es la utilización de las llamadas telefónicas (como propone el Gobierno del Reino Unido), sino la venta de tarjetas telefónicas por Lebara a sus distribuidores. Por su parte, la cantidad imponible del servicio accesorio prestado por los distribuidores a Lebara es la diferencia entre el valor nominal de las tarjetas y el precio que el distribuidor paga a Lebara al adquirirlas. Dicho de otra manera, se considera que el distribuidor ha cobrado esa diferencia como contrapartida por el servicio que presta a Lebara.

27 — De manera análoga, en la sentencia *MacDonald Resorts*, citada en la nota 16, el Tribunal de Justicia rechazó una solución que habría facultado al sujeto pasivo, en tal caso, a hacer su propia valoración del parque de alojamientos disponibles a los efectos del calcular el IVA. De forma más general, el Tribunal de Justicia ha sostenido que los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros deben estar en condiciones de «[aplicar] efectivamente [...] los principios y las normas de Derecho comunitario» al ejercer el control judicial. Véase la sentencia de 21 de enero de 1999, *Upjohn* (C-120/97, Rec. p. I-223), apartado 36. Más recientemente, véanse el dictamen 1/09, de 8 de marzo de 2011, Rec. p. I-1137, en el que el Tribunal de Justicia señaló, en el apartado 85, que «las funciones atribuidas respectivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales y al Tribunal de Justicia son esenciales para la preservación de la naturaleza misma del Derecho establecido por los Tratados».

b) Apreciación

50. Esta solución crea diversos problemas, aparte de la dificultad que ya he mencionado en relación con la (infundada) presunción de que los usuarios finales de las tarjetas de Lebara no son sujetos pasivos. Aunque estoy de acuerdo en que el suministro de las tarjetas telefónicas por Lebara al distribuidor no implica una prestación de servicios independiente y en que el suministro de las tarjetas, como tal, es un acto irrelevante a efectos del IVA, al contrario de los argumentos formulados por el Gobierno neerlandés en la vista, no estoy de acuerdo en que la participación del distribuidor o de su minorista en la operación última con los usuarios finales no constituye ningún tipo de prestación de servicios de aquéllos a éstos.

51. Y, lo que es más importante, el modelo propuesto por el Gobierno neerlandés no toma en consideración el hecho de que, en la legislación de la UE en materia de IVA, se aplican diferentes disposiciones en función de si un intermediario realiza una prestación por cuenta propia o por cuenta del comitente.²⁸ Dichas disposiciones no se pueden pasar por alto al determinar la sujeción de Lebara al IVA en el presente litigio.

52. Por ejemplo, si A vende algo a C, y B actúa en su propio nombre como intermediario que realiza la operación con C, B no estará prestando un servicio de distribución aparte a A, sino que B simplemente constituye un eslabón en la cadena de suministro.

53. No obstante, si hay una operación entre A y C, y A utiliza a B como proveedor de servicios de distribución que actúa en nombre y por cuenta de A, B está realizando una prestación de servicios aparte a A. La operación entre A y B constituye, a efectos del IVA, una aportación a la prestación de A a C.

54. Sin embargo, para que A pueda deducir el IVA cargado por el servicio de distribución de B, éste habría de presentar una factura separada a A en que constase su comisión. Pero una consecuencia lógica del sistema propuesto por el Gobierno neerlandés sería la eliminación de toda facturación separada de la comisión de los distribuidores, algo necesario si se quiere recaudar el IVA correctamente, pues la comisión consistiría en la diferencia entre las contraprestaciones que recibe y paga el distribuidor por las tarjetas telefónicas.²⁹

55. Un problema aún más grave que plantea el modelo del Gobierno neerlandés se refiere al hecho de que de él se derivaría una imposición excesiva si las tarjetas se vendiesen al usuario final por un precio inferior al valor nominal. De igual manera, si se vendiesen a un precio superior al valor nominal, parte de la contraprestación quedaría sin tributar. El mismo problema se extendería necesariamente al IVA recaudado por el servicio de distribución.

4. Opción 3: Una sola cadena de prestaciones

a) Resumen de las posturas de Lebara y de la Comisión

56. El modelo propuesto por la Comisión y que, en esencia, es compartido por Lebara, no está exento de defectos pese a su solidez. Su postura puede resumirse del modo siguiente.

28 — Véanse los artículos 6, apartado 4, y 9, apartado 2, séptimo inciso, de la Sexta Directiva IVA.

29 — Véase el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA, a tenor del cual el sujeto pasivo, para poder ejercitar el derecho a la deducción, deberá, «en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22». Actualmente, artículo 178, letra a), de la Directiva IVA.

57. Cuando un sujeto pasivo («comerciante A») vende a otro sujeto pasivo («comerciante B») cuyo domicilio está en otro Estado miembro, tarjetas telefónicas que representan el derecho a recibir servicios de telecomunicaciones y, a continuación, el comerciante B vende la tarjeta para su consumo por los usuarios finales, el comerciante A realiza una única prestación de servicios imponible en el momento de la venta al comerciante B. La posterior venta y uso de la tarjeta por un usuario final no constituye una prestación imponible del comerciante A al usuario final, sino del comerciante B al usuario final.

58. En este supuesto, el comerciante B queda sujeto al IVA mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por la contraprestación que paga al comerciante A, y el comerciante B también está sujeto al IVA aplicado a la contraprestación que recibe del usuario final. El IVA grava las dos prestaciones en el Estado miembro donde está situada la sede del comerciante B. El comerciante B, sin embargo, tiene derecho a deducir el IVA soportado con respecto a las operaciones con el comerciante A cuando rinda cuentas ante las autoridades del Estado miembro del comerciante B al vender los servicios de telecomunicaciones a los usuarios finales. En otras palabras, el comerciante B se deduce el impuesto soportado.

b) Apreciación

59. Este modelo refleja la idea de una cadena de suministro desde el productor hasta el consumidor final, pasando por diferentes fases de comercialización. Se grava el valor añadido en cada fase, y el modelo llevaría a una correcta aplicación del IVA con respecto al lugar de imposición y al tipo impositivo aplicado al consumo.

60. Sin embargo, el problema sigue siendo que, en sí misma, la tarjeta telefónica no tiene una función independiente como producto o servicio. Además, es imposible deducir que los usuarios finales estén comprando a los distribuidores un derecho a los servicios de telecomunicaciones, pues el servicio nunca ha sido transferido plenamente por Lebara a sus distribuidores.

61. Los acuerdos de mercadotecnia celebrados entre Lebara y los distribuidores demuestran que la función de éstos es promocionar la venta de las tarjetas a los usuarios finales, bien directamente, bien mediante minoristas. Además, un elemento fundamental del IVA en la UE es que se trata de un impuesto sobre el consumo.³⁰ Como ya he explicado, todo el propósito de las operaciones entre Lebara y sus distribuidores era facilitar el consumo, no por parte de los distribuidores, sino por los usuarios finales. En ningún análisis se puede afirmar, en el desarrollo normal de los acontecimientos, que las llamadas telefónicas de bajo coste las consuman los distribuidores.

62. Es cierto que el distribuidor puede desempeñar el papel de un usuario final y utilizar la tarjeta, siempre que la haya pagado y activado, pero esa no es la verdadera finalidad económica del acuerdo entre los distribuidores y Lebara. Si un distribuidor fuera a utilizar una tarjeta para hacer llamadas telefónicas internacionales, estaríamos ante un autosuministro imponible, siempre que la tarjeta telefónica se usara para fines distintos de los comerciales. De esto se ocupa el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva IVA.³¹

63. Los hechos tampoco respaldan la idea de que los distribuidores diseñan y comercializan sus propios servicios de telecomunicaciones y posteriormente los ponen en práctica subcontratando con Lebara los servicios de acceso necesarios a la red.

30 — Véase recientemente la sentencia RCI Europe, citada en nota 17, apartado 39.

31 — El artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva IVA dispone que las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa, se han de asimilar a las prestaciones de servicios a título oneroso. Actualmente, artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

64. Es evidente que es Lebara quien crea, con su red de contratos, una ruta de telecomunicaciones entre el usuario final y la central de Lebara y, desde ahí, hasta los receptores de las llamadas telefónicas fuera de la UE, a través de proveedores de servicios telefónicos internacionales. A este respecto, no puede admitirse la comparación de los distribuidores de Lebara con los proveedores de redes virtuales de telecomunicaciones móviles, como ha sugerido la Comisión en la vista ante el Tribunal de Justicia.

65. Por último, en sus observaciones escritas, Lebara puso énfasis en el hecho de que los usuarios finales no saben ni tienen forma de saber que es Lebara quien facilita el acceso a las llamadas telefónicas de bajo coste que han comprado a distribuidores o minoristas. Lebara también ha subrayado la ausencia de obligaciones contractuales directas entre ella misma y el usuario final.

66. Con respecto a lo primero, la alteración de las marcas de manera que quede oculta la identidad del proveedor no afecta a la «intención final» del usuario final cuando compra las tarjetas, que es realizar llamadas telefónicas internacionales a bajo coste. En cuanto a lo segundo, el artículo 2 de la Sexta Directiva IVA no se redactó pensando en la existencia de relaciones contractuales entre el usuario final y el proveedor, sino en el flujo de contraprestaciones entre el usuario final y el proveedor. Tal como declaró el Tribunal de Justicia en el asunto *Town and County Factors*,³² el enfoque consistente en hacer depender la existencia de una relación jurídica del carácter ejecutivo de las obligaciones que incumben al prestatario de servicios pondría en peligro el efecto útil de la Sexta Directiva IVA.³³ La contraprestación pasa de los usuarios finales a Lebara a través de los minoristas y distribuidores. Además, existe un vínculo directo entre los usuarios finales y Lebara, porque el código PIN otorga al usuario final acceso directo a las centrales de Lebara.

67. En resumen, si el Tribunal de Justicia aceptase el modelo propuesto por la Comisión y Lebara, se necesitaría al menos una interpretación flexible de la relación jurídica entre Lebara y sus distribuidores que, por otro lado, no respalda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Ningún análisis permite afirmar que Lebara preste el mismo servicio a sus distribuidores que éstos prestan a los usuarios finales.

5. Opción 4: Prestación de servicios por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena

a) Resumen de la postura subsidiaria de la Comisión

68. La Comisión alega también, con carácter subsidiario, que, con arreglo al artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA, cuando los sujetos pasivos que actúen en nombre propio, pero por cuenta ajena, medien en una prestación de servicios se presumirá que han recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate. Por lo tanto, se ha de considerar que los distribuidores de Lebara (que claramente actúan en nombre propio) han recibido las prestaciones de Lebara en una primera operación imponible y después la han realizado a favor de los usuarios finales en una segunda operación.

32 — Sentencia de 17 de septiembre de 2002, *Town and Country Factors* (C-498/99, Rec. p. I-7173).

33 — Sentencia *Town and Country Factors*, citada en la nota 32, apartado 21.

b) Apreciación

69. El Tribunal ha declarado recientemente que el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas de forma consecutiva. De conformidad con dicha ficción, el operador que participa en la prestación de servicios y que actúa de comisionista se considera que, en primer lugar, ha recibido los servicios en cuestión del operador por cuenta del cual actúa, que es el comitente, antes de prestar, en segundo lugar, dichos servicios al cliente. De ello resulta que, al tratarse de la relación jurídica entre el comitente y el comisionista, su papel respectivo de prestador de servicios y de pagador se invierte ficticiamente a efectos del IVA.³⁴

70. A mi juicio, dicha ficción es clave para resolver este caso. A los efectos del IVA, los distribuidores deben ser considerados comisionistas que actúan en nombre propio pero por cuenta de Lebara, que es el comitente. La Comisión alega, con acierto, que el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA da lugar a una recaudación del IVA igual que en el modelo de las dos prestaciones en una sola cadena. Deseo añadir que el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA lo consigue sin distorsionar la realidad del servicio prestado por Lebara y del destinatario de ese servicio.

71. Los distribuidores, de hecho, no son receptores de un derecho de acceso a servicios de telecomunicaciones, pero el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA representa un mandato del legislador de la UE de aplicar una ficción de este tipo cuando un distribuidor actúe en nombre propio y por cuenta ajena. Y con ello también se consigue que el impuesto se recaude en el Estado miembro y al tipo impositivo correctos: en el presente caso, en el Estado miembro donde está establecido el distribuidor, siendo la cantidad imponible la suma pagada por los distribuidores a Lebara, mientras que el hecho imponible se realiza al activarse las tarjetas telefónicas. Además, el artículo 6, apartado 4, permite que se emitan las facturas correctamente por y para el sujeto pasivo que participa en la prestación.³⁵

72. Sin embargo, Lebara ha subrayado que los distribuidores no actúan como sus agentes y que el juez nacional ya ha declarado que los distribuidores actúan en nombre propio. En otras palabras, sugiere que el contrato entre Lebara y sus distribuidores no refleja una relación en la que los distribuidores actúen como agentes «ocultos» o comisionistas de Lebara con arreglo al artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA.

73. Lo que se solicita en el presente procedimiento de decisión prejudicial, no obstante, es la interpretación del significado del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA en el marco del Derecho de la UE, y no en el marco de la legislación nacional sobre agentes ni otros aspectos del Derecho civil nacional, o del Derecho tributario nacional. Además, al artículo 6, apartado 4, como disposición de Derecho tributario, puede otorgársele un sentido que no tiene por qué ser necesariamente el mismo que el de los conceptos paralelos derivados de cualquier elemento del Derecho civil nacional. A mi parecer, el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA no se limita a las situaciones en las que hay una relación de agente, conocido o no, con arreglo al Derecho del Estado miembro de que se trate, en este caso el Reino Unido. Los requisitos del artículo 6, apartado 4, se satisfacen cuando se cumplen los tres criterios (participación en la cadena de suministro, en nombre propio del comerciante y por cuenta ajena).

74. La ausencia de una cuestión específica en la petición de decisión prejudicial sobre el significado del artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA no impide al Tribunal de Justicia ocuparse de esa postura. Es jurisprudencia asentada que, aunque el órgano jurisdiccional nacional haya limitado formalmente sus cuestiones a la interpretación de un número limitado de disposiciones, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia le facilite todos los elementos de interpretación

34 — Sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, Rec. p. I-6219), apartado 35.

35 — Véase Ben Terra y Julie Kajus, *European VAT Directives* (2011) apartado 10.2.1.4.

del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce con independencia de que ese órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de dichas cuestiones.³⁶ De hecho, este parecer se trasluce en la amplitud de la segunda cuestión planteada. Por otro lado, la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Henfling y otros³⁷ sobre el enfoque para interpretar el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA es posterior a las conclusiones a que haya podido llegar el First-tier Tribunal, Tax Chamber, en relación con el significado del artículo 6, apartado 4.³⁸

75. En cuanto a la interpretación del Derecho de la UE relativa al artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA, a mi parecer se debe considerar que los distribuidores del presente caso actúan por cuenta de Lebara por las siguientes razones: En primer lugar, la entrega de tarjetas telefónicas a los distribuidores no significa que Lebara transmita ningún riesgo económico. Esto es así porque los distribuidores no parecen tener que pagar por las tarjetas no activadas. Partiendo de las alegaciones de Lebara, llego a la conclusión de que los distribuidores no pagan ninguna contraprestación a Lebara si no consiguen vender a los usuarios finales las tarjetas que comercializan. Cuando esto sucede, no solicitan su activación. En otras palabras, desde el punto de vista económico, actúan por cuenta de Lebara.

76. Además, los distribuidores participan en el suministro de un derecho a acceder a servicios de telecomunicaciones de Lebara al usuario final. Se comprometen, en nombre propio, pero por cuenta de Lebara, a distribuir el acceso a llamadas telefónicas de bajo coste, junto con la transferencia de la contraprestación del usuario final a Lebara. Además, son los distribuidores quienes adoptan las medidas necesarias (pago y comunicación a Lebara del número de serie) para activar la cuenta de cliente temporal que representa la tarjeta telefónica.

77. Por lo tanto, a mi juicio, la forma más sensata de calificar los hechos del presente asunto es concluir que Lebara presta a usuarios finales servicios consistentes en un derecho de acceso a servicios de telecomunicaciones a cambio de un previo pago que se puede considerar una cuenta de cliente temporal hasta una cierta cantidad de unidades de tiempo de llamada. Los distribuidores participan en esas prestaciones en nombre propio pero por cuenta de Lebara. Por lo tanto, con arreglo al artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA, se considera que los distribuidores han recibido el servicio de Lebara y se lo han prestado a los usuarios finales. Y esto implica un régimen de IVA como el expuesto en los apartados 70 y 71.

78. Sin embargo, debo señalar que el Tribunal de Justicia, en su sentencia Henfling y otros, remitió la cuestión del cumplimiento del artículo 6, apartado 4, sobre los hechos de aquel asunto, al órgano jurisdiccional nacional. El Tribunal de Justicia se limitó a dictar unas directrices del tipo que he elaborado aquí sobre los factores que se han de tomar en consideración al aplicar el artículo 6, apartado 4.³⁹ En consecuencia, si los hechos del presente asunto cumplen los requisitos del artículo 64, apartado 4, se ha de remitir al órgano jurisdiccional nacional, tomando en consideración las conclusiones del Tribunal de Justicia sobre los diversos puntos aludidos en el procedimiento, la necesidad de preservar la integridad de los principios establecidos por la legislación de la UE en materia del IVA y el significado autónomo que en la UE se ha de reconocer al artículo 6, apartado 4, diferente de los conceptos derivados del Derecho nacional.

V. Resumen

79. De las cuatro alternativas expuestas, aconsejo al Tribunal de Justicia que rechace el modelo propugnado por el Gobierno del Reino Unido, porque puede dar lugar bien a la doble imposición, bien a la no imposición. Además, lleva a la conclusión de que el lugar de la prestación, que determina la jurisdicción a efectos del IVA, debe determinarse sobre la base de la presunción de que ninguno de los usuarios finales es sujeto pasivo, cuya veracidad no se puede controlar judicialmente.

36 — Sentencia de 5 de mayo de 2011, McCarthy (C-434/09, Rec. p. I-3375), apartado 24.

37 — Citado en la nota 34.

38 — La petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia en este asunto es de 22 de octubre de 2010, y el asunto Henfling y otros se resolvió al año siguiente, el 14 de julio de 2011.

39 — Citada en la nota 34. Véanse, en particular, los apartados 42 y 43.

80. Esta última crítica se puede predicar también del modelo propuesto por el Gobierno neerlandés. Además, este modelo podría conducir, según los casos, a un IVA excesivamente elevado o excesivamente reducido, pues la base imponible, tanto del suministro del derecho al servicio de telecomunicaciones como del servicio de distribución independiente, se deriva del valor nominal de las tarjetas telefónicas. Y éste puede ser mayor o menor que el precio que por ellas paguen los usuarios finales.

81. El modelo de la cadena de prestaciones propuesto por Lebara y la Comisión conduce al resultado final correcto, pero a costa de distorsionar la relación entre Lebara y sus distribuidores, ya que exigiría al Tribunal de Justicia concluir que Lebara vende a sus distribuidores el derecho de acceso a sus llamadas de coste reducido. En lugar de esto, partir de la ficción jurídica creada por el artículo 6, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA encajaría mejor en la realidad del modelo de negocio que se ha presentado al Tribunal de Justicia en el presente caso. Sin embargo, si el Tribunal de Justicia discrepase de mis conclusiones relativas al artículo 6, apartado 4, aconsejaría con carácter alternativo aceptar la propuesta de la Comisión y Lebara, con arreglo a la cual la venta de las tarjetas telefónicas por Lebara a sus distribuidores constituye una única prestación, y la posterior venta por los distribuidores, una prestación independiente.

VI. Conclusión

82. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales del First-tier Tribunal, Tax Chamber:

«Cuando un sujeto pasivo (“comerciante A”) vende a otro sujeto pasivo (“comerciante B”) tarjetas telefónicas que contienen información que permite a su comprador (“usuario final C”) acceder y recibir servicios de telecomunicaciones de A hasta el importe indicado en la tarjeta (siempre que A haya recibido de B la contraprestación acordada entre ellos), el comerciante A presta al usuario final C un servicio consistente en un derecho de acceso a servicios de telecomunicaciones previo pago. No obstante, con arreglo al artículo 6, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, si el comerciante B participa en nombre propio pero por cuenta del comerciante A en la prestación de dicho servicio al usuario final C, cuestión que debe determinar el órgano jurisdiccional nacional, a efectos del IVA se habrá de considerar que el comerciante B ha recibido dicha prestación de servicios del comerciante A y lo ha prestado al usuario final C.»

83. Si el Tribunal de Justicia opta por no seguir esta propuesta, o si el órgano jurisdiccional nacional no puede concluir que los distribuidores actúan por cuenta de Lebara, propongo con carácter subsidiario la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales del First-tier Tribunal, Tax Chamber:

«Cuando un sujeto pasivo (“comerciante A”) vende a otro sujeto pasivo (“comerciante B”) tarjetas telefónicas que representan el derecho a una prestación de servicios de telecomunicaciones suministrados por el comerciante A, y posteriormente el comerciante B vende la tarjeta telefónica al usuario final C, quien realiza las llamadas telefónicas internacionales representadas en la tarjeta, el comerciante A realiza una única prestación imponible de servicios de telecomunicaciones en el momento de la venta al comerciante B. La posterior compra y utilización de la tarjeta por un usuario final no constituye una nueva prestación imponible del comerciante A.»