



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
EVGENI TANCHEV
presentate il 7 marzo 2018¹

Causa C-544/16

**Marcandi Limited, operante con il nome commerciale di «Madbid»
contro
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Emissione di crediti che possono essere utilizzati per piazzare offerte in aste al centesimo e il cui valore può essere imputato al valore dei beni acquistati direttamente dalla società che gestisce le aste – Articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c) – Prestazioni di servizi o cessioni di beni effettuate a titolo oneroso – Operazione preliminare – Articolo 65 – Pagamento di acconti – Articolo 73 – Base imponibile – Articolo 79, lettera b) – Ribasso che riguarda l'intero prezzo»

1. Nella presente causa, la Corte è chiamata a decidere se la concessione del diritto di partecipare ad aste al centesimo debba considerarsi una prestazione di servizi soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio², oppure come operazione preliminare non soggetta ad IVA.
2. Nelle aste al centesimo, i partecipanti per proporre offerte devono pagare una commissione non rimborsabile (in prosieguo: la «commissione di offerta»)³. Quando inizia l'asta, il timer avvia il conto alla rovescia. Ogni offerta fa aumentare il prezzo del bene oggetto dell'asta di 0,01 sterline (GBP) (da qui il nome «asta al centesimo») e fa ripartire il timer. L'asta termina quando il timer arriva a zero. L'aggiudicatario è il soggetto che ha fatto l'ultima offerta.
3. Secondo l'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sono operazioni soggette a IVA.
4. Vi sono due modi di prendere in considerazione il pagamento della commissione di offerta ai fini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
5. Da un lato, la commissione di offerta può essere considerata il corrispettivo della prestazione di un servizio, vale a dire la concessione del diritto di partecipare all'asta. La concessione di tale diritto a fronte del pagamento della commissione di offerta costituirebbe quindi un'operazione soggetta a IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Il successivo acquisto, da parte dell'aggiudicatario, del bene oggetto dell'asta, dovrebbe considerarsi una cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva e, in quanto tale, un'ulteriore e diversa operazione soggetta ad IVA.

¹ Lingua originale: l'inglese.

² Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1)

³ Al contrario, nelle aste ordinarie per piazzare le offerte non è necessaria alcuna partecipazione.

6. Dall'altro lato, i partecipanti all'asta agiscono con lo scopo di aggiudicarsi l'asta e acquistare il bene oggetto della stessa. Pertanto, la concessione del diritto di partecipare all'asta si potrebbe considerare una mera fase preliminare rispetto all'acquisto del bene oggetto dell'asta⁴ e non costituirebbe un'operazione soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Solo il successivo acquisto del bene aggiudicato potrebbe considerarsi un'operazione soggetta ad IVA ai sensi di detta norma.

7. Nel caso di specie, la Corte è stata adita per decidere fra le due tesi sopra prospettate. Le si chiede anche cosa costituisca corrispettivo della prestazione di servizi e/o della successiva cessione di beni.

I. Contesto normativo

8. L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, dispone quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

9. L'articolo 65 della direttiva 2006/112 così recita:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

10. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

11. L'articolo 79 della direttiva 2006/112 recita come segue:

«Non sono compresi nella base imponibile gli elementi seguenti:

(...)

b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti nel momento in cui si effettua l'operazione;

(...)».

⁴ Anche la natura dell'operazione conclusa dagli offerenti che non si sono aggiudicati l'asta sarà esaminata in seguito, in relazione alle caratteristiche specifiche dell'attività della ricorrente nel procedimento principale.

II. Fatti del procedimento principale e questioni pregiudiziali

12. La Marcandi Limited (in prosieguito: la «Madbid») è una società con sede nel Regno Unito che gestisce un'attività di vendite online con il nome commerciale di «Madbid». Essa vende prevalentemente prodotti del settore tecnologico, quali telefoni cellulari, tablet, computer e televisori. Occasionalmente, vende beni di valore superiore, come automobili. La Madbid offre una piattaforma online sulla quale gli utenti registrati possono partecipare ad aste al centesimo, per fare offerte e aggiudicarsi beni. Consente inoltre agli utenti di acquistare beni direttamente dal suo negozio online.

13. Inizialmente, la Madbid ha lanciato un sito Internet nel Regno Unito. In seguito al successo di tale sito Internet, la Madbid ha lanciato siti Internet in nove altri Stati membri, ivi compresa la Germania, oltre che in Canada e in Turchia.

14. La Madbid è registrata ai fini dell'IVA, fra gli altri luoghi, nel Regno Unito e in Germania.

15. L'attività della Madbid si svolge come segue. Per poter partecipare a un'asta online o acquistare un prodotto online, occorre registrarsi online sul sito della Madbid come utente (in prosieguito: l'«utente») e accettare le sue condizioni contrattuali.

16. Una volta registrato, l'utente può acquistare i cosiddetti «crediti» (in prosieguito: i «crediti»). I crediti permettono agli utenti di piazzare offerte nelle aste online della Madbid. I crediti non possono però essere impiegati per acquistare beni direttamente nel negozio Madbid. Non possono neppure essere riconvertiti in denaro. I crediti si acquistano mediante uno dei mezzi di pagamento accettati, quali carte di credito o di debito. Ogni credito ha un codice di riconoscimento unico, che consente alla Madbid di tracciare in qualsiasi momento i crediti presenti nel conto di un utente. I crediti sono venduti in pacchetti di diversa consistenza a prezzi differenti (ad esempio, un pacchetto da 500 crediti per GBP 49,99 e un pacchetto di 80 crediti per GBP 9,99). A ciascun credito è attribuito uno specifico valore monetario. Tale valore è sostanzialmente corrispondente all'importo che l'utente ha pagato per i crediti⁵. Il credito scade dopo 180 giorni.

17. Come sopra indicato, i crediti si usano per fare un'offerta in un'asta sul sito Internet della Madbid. Per tutte le aste sul sito della Madbid il prezzo di apertura è fissato in GBP 0,00 ed esiste un timer che indica la durata dell'asta, di norma un minuto. Per ciascuna asta è specificato un numero di crediti (tra 1 e 8) che un utente deve spendere per piazzare un'offerta. Quando inizia l'asta, il timer avvia il conto alla rovescia. L'asta si conclude quando il timer arriva a zero.

18. Quando un utente piazza un'offerta facendo clic sul pulsante «Bid» (Fai un'offerta), il numero di crediti richiesto a tal fine è detratto dal numero totale di crediti presente sul suo conto. L'offerta piazzata supera di GBP 0,01 quella precedente, il che comporta che il prezzo d'asta fissato sia aumentato di GBP 0,01. Il timer dell'asta è fatto ripartire per la durata prevista e si avvia nuovamente il conto alla rovescia. L'aggiudicatario dell'asta è l'utente che, nel momento in cui il timer arriva a zero, risulta aver fatto l'offerta più alta.

⁵ Il prezzo del pacchetto si divide per il numero di crediti, con un sistema di arrotondamento il cui effetto è generare un'equivalenza esatta o molto prossima fra l'importo originariamente pagato dall'utente e il valore assegnato al credito.

19. L'utente che si aggiudica l'asta ha diritto di acquistare il bene oggetto dell'asta per l'importo della sua offerta vincente, maggiorato di spese di spedizione e di gestione⁶. Non è tuttavia obbligato ad acquistare detto bene. Se l'aggiudicatario dell'asta decide di acquistare il bene che si è aggiudicato, deve pagare entro un determinato termine l'importo della sua offerta vincente maggiorato di spese di spedizione e di gestione; altrimenti decade dal diritto di acquistare il bene che si è aggiudicato per l'importo dell'offerta vincente. Il valore dei crediti impiegati dall'aggiudicatario per fare le offerte non è imputato al prezzo pagato per il bene aggiudicato. Il valore di tali crediti si annulla.

20. Tuttavia, la piattaforma per le aste della Madbid prevede anche la funzione «Buy Now» (Acquista ora) (in prosieguo: la «funzione Buy Now»). La funzione consente a un utente di acquistare, nel corso di un'asta, un bene identico a quello per il quale stava facendo offerte. Il prezzo di tale bene (in prosieguo: «il prezzo Buy Now iniziale») si riduce nella misura del valore dei crediti spesi da tale utente per piazzare le offerte durante tale asta. Ad esempio, se un utente spende crediti per un valore di GBP 100 in offerte per un iPod, facendo clic sul pulsante «Buy Now» può acquistare l'iPod direttamente versando un importo di GBP 100 inferiore rispetto al prezzo Buy Now iniziale. Il prezzo Buy Now iniziale è di norma pari al prezzo di vendita consigliato⁷. Quindi, la funzione Buy Now consente agli utenti di acquistare il bene a un prezzo inferiore rispetto al prezzo di vendita consigliato. L'utente che acquista un bene usando la funzione Buy Now durante un'asta, non può più piazzare ulteriori offerte in quell'asta.

21. L'utente che propone offerte ma non si aggiudica l'asta e non effettua neppure un acquisto Buy Now ottiene uno sconto pari al valore dei crediti spesi facendo offerte nell'ambito dell'asta (cioè l'importo che quell'utente ha pagato per tali crediti) (in prosieguo: l'«Earned Discount») (Sconto accumulato). L'Earned Discount si ottiene a conclusione dell'asta in cui l'utente ha speso i crediti. Se l'utente decide di acquistare un bene direttamente dal negozio Madbid, il prezzo del bene (in prosieguo: «il prezzo nel negozio Madbid») si riduce dell'importo dell'Earned Discount. A tale acquisto si farà riferimento nel prosieguo come a un acquisto mediante «la funzione Earned Discount». L'Earned Discount si accumula nell'ambito di tutte le aste in cui un utente ha usato crediti per fare offerte. L'Earned Discount generato da un determinato credito scade decorsi 365 giorni da quando tale credito è stato utilizzato in un'asta. Il valore dei crediti utilizzati dall'aggiudicatario dell'asta nell'ambito di essa non genera alcun Earned Discount.

22. Le funzioni Buy Now e Earned Discount assicurano che l'utente che spende crediti facendo offerte non può perdere denaro nel farlo. Infatti, come esposto al precedente paragrafo 20, quando detto utente fa clic sul pulsante Buy Now durante l'asta, il prezzo Buy Now iniziale si riduce nella misura del valore di tali crediti. Analogamente, qualora egli, come esposto al precedente paragrafo 21, dovesse procedere all'acquisto direttamente dal negozio Madbid, otterrebbe un Earned Discount pari al valore di tali crediti.

23. Il 9 dicembre 2013 la «Her Majesty's Revenue and Customs» (in prosieguo: l'«HMRC»), che è la pubblica amministrazione responsabile per la riscossione e la gestione dell'IVA nel Regno Unito, ha adottato una decisione concludendo che il corrispettivo pagato alla Madbid dagli utenti per i crediti costituiva un corrispettivo per una prestazione di servizi, vale a dire la concessione del diritto di partecipare alle aste online della Madbid, e che il luogo della prestazione di tale servizio era il luogo delle sede della Madbid, cioè il Regno Unito (in prosieguo; la «decisione dell'HMRC»).

⁶ Ad esempio, se un'asta per un computer è partita a GBP 0,00 più GBP 8,00 per spedizione e gestione, e si è chiusa con un'offerta vincente di GBP 1,45 (cioè dopo 145 offerte), l'aggiudicatario dell'asta avrebbe il diritto di acquistare il computer per GBP 1,45 più GBP 8,00 per spese e gestione, per un prezzo complessivo di GBP 9,45.

⁷ Tuttavia, quando la Madbid ha acquistato i relativi beni in blocco, il prezzo Buy Now iniziale può essere inferiore al prezzo di vendita consigliato.

24. In una decisione emessa il 9 luglio 2014, il Finanzamt Hannover-Nord (Ufficio delle Imposte di Hannover-Nord, Germania; in prosieguo: «l'autorità tributaria tedesca») concludeva, in particolare, che: i) l'emissione di crediti da parte della Madbid non costituisce un'operazione soggetta ad IVA; ii) quando la Madbid effettua una cessione di beni a utenti situati in Germania, ciò costituisce una cessione di beni a fini dell'IVA; iii) il corrispettivo di tale cessione comprende *sia* il prezzo pagato dall'utente per i beni (ossia il prezzo di aggiudicazione dell'asta, il prezzo Buy Now o il prezzo nel negozio Madbid al netto dell'Earned Discount) *sia* il valore dei crediti spesi dall'utente nell'acquistare i beni (vale a dire, i crediti impiegati nell'effettuare offerte dirette ad ottenere l'aggiudicazione di un'asta o nel contribuire alla riduzione del prezzo Buy Now o all'accumulo dell'Earned Discount); e iv) la Madbid è tenuta a versare in Germania l'IVA su tale cessione di beni.

25. La Madbid ha presentato ricorso contro la decisione dell'HMRC dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunale di primo grado – Sezione tributaria) (Regno Unito).

26. In data 10 maggio 2016, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) ha emesso una decisione provvisoria sul ricorso, con cui ha compiuto accertamenti di fatto e ha deliberato la proposizione di una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte. Secondo il First-tier Tribunal (Tax Chamber), i crediti vengono comprati per un obiettivo diverso, vale a dire la partecipazione alle aste organizzate dalla Madbid, e il successivo acquisto di beni – se e quando esso ha luogo – costituisce un'operazione ulteriore e distinta. La complessità della fattispecie, che si riflette nelle divergenti interpretazioni date dall'HMRC e dall'autorità tributaria tedesca della direttiva 2006/112, ha indotto il First-tier Tribunal (Tax Chamber) a rinviare le seguenti questioni alla Corte per una pronuncia pregiudiziale:

«1) In base a una corretta interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, 24, 62, 63, 65 e 73 della [direttiva 2006/112] e in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale:

- a) se l'emissione di crediti a favore degli utenti da parte della Madbid a fronte di un pagamento in denaro costituisca
 - i) un'“operazione preliminare” esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, come individuata dalla Corte nella [sua sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-270/09, EU:C:2010:780], ai punti da 23 a 42; oppure
 - ii) una prestazione di servizi effettuata dalla Madbid ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), vale a dire la concessione di un diritto di partecipare ad aste online;
- b) qualora la concessione del diritto di partecipare ad aste online costituisca una prestazione di servizi erogata dalla Madbid, se essa integri una prestazione effettuata “a titolo oneroso” ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), ossia a fronte del pagamento per essa effettuato (vale a dire il denaro ricevuto dalla Madbid da un utente per i crediti);
- c) se la risposta al punto b) sia diversa nel caso in cui il pagamento per i crediti costituisca anche il titolo, per l'utente, per acquistare beni dello stesso valore ove egli non si aggiudichi l'asta;
- d) qualora la Madbid, nel riconoscere i crediti a favore dei suoi utenti, non eroghi una prestazione di servizi a titolo oneroso a fronte di un pagamento in denaro, se essa eroghi una siffatta prestazione in un altro momento;

e quali principi debbano trovare applicazione nel rispondere alle suddette questioni.

- 2) In base a una corretta interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, 14, 62, 63, 65, 73 e 79, lettera b), della [direttiva 2006/112] e in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, se il corrispettivo sia percepito dalla Madbid in cambio delle cessioni di beni da essa effettuate a favore degli utenti per le finalità di cui agli articoli 2, paragrafo 1, lettera a), e 73. In particolare, tenuto conto della risposta alla prima questione:
- a) se il denaro corrisposto da un utente alla Madbid per i crediti costituisca un “pagamento di acconti” per una cessione di beni nell’ambito di applicazione dell’articolo 65, con la conseguenza che l’IVA è “esigibile” al momento dell’incasso e il pagamento ricevuto dalla Madbid dall’utente costituisce il corrispettivo per la cessione dei beni;
 - b) qualora un utente acquisti beni mediante la funzione Buy Now (Acquista ora) o Earned Discount (Sconto accumulato), se il valore dei crediti utilizzati per fare offerte all’asta che, in caso di mancata aggiudicazione, genera Earned Discount o riduce il prezzo di Buy Now costituisca:
 - i) un “ribasso” ai sensi dell’articolo 79, lettera b), cosicché il corrispettivo per la cessione di beni da parte della Madbid è il denaro effettivamente pagato a quest’ultima dall’utente all’atto dell’acquisto dei beni e null’altro; oppure
 - ii) parte del corrispettivo per la cessione dei beni, cosicché il corrispettivo per detta cessione da parte della Madbid comprende sia il denaro versato a quest’ultima dall’utente all’atto dell’acquisto dei beni sia il denaro versato dall’utente per l’acquisto dei crediti utilizzati per piazzare le offerte non vincenti;
 - c) qualora un utente eserciti il diritto di acquistare beni dopo essersi aggiudicato un’asta online, se il corrispettivo per la cessione di detti beni sia il prezzo stabilito per l’aggiudicazione dell’asta (maggiorato di spese di spedizione e di gestione) e nulla più o se il valore dei crediti che l’aggiudicatario ha usato per fare offerte nell’ambito della suddetta asta sia anch’esso parte del corrispettivo per la cessione dei beni di cui trattasi da parte della Madbid all’utente;
- o quali principi debbano essere applicati nel rispondere alle suddette questioni.
- 3) Qualora due Stati membri trattino un’operazione in maniera diversa ai fini dell’IVA, in che misura i giudici di uno dei due suddetti Stati membri debbano tener conto, nell’interpretare le disposizioni applicabili di diritto dell’Unione e di diritto nazionale, dell’opportunità di evitare
- a) una doppia imposizione dell’operazione, e/o
 - b) la mancata imposizione dell’operazione;

e quale impatto abbia su tale questione il principio di neutralità fiscale».

27. La Madbid, il governo del Regno Unito e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. Dette parti sono state anche sentite all’udienza svoltasi il 13 dicembre 2017.

III. Analisi

A. Sulla prima questione

28. Con la prima questione, il giudice del rinvio sostanzialmente chiede se l'emissione di crediti a favore degli utenti da parte della Madbid a fronte di un pagamento in denaro costituisca una «prestazione di servizi a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva 2006/112, o se debba essere considerata un'«operazione preliminare» esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva, come individuata dalla Corte al punto 24 della sua sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

29. Riassumerò brevemente la sentenza della Corte nella causa MacDonald Resorts. La Corte era stata chiamata a pronunciarsi sull'acquisto di cosiddetti «punti-diritti» da una società che vendeva diritti di godimento a tempo ripartito in strutture ricettive per vacanze. I punti-diritti davano diritto ai clienti all'accredito annuale di tali punti, che potevano essere convertiti nel diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa o di soggiorno in un albergo. La Corte ha ritenuto che l'acquisto di punti-diritti non costituiva di per sé lo scopo dei clienti. Il loro intento finale, in base al quale acquistavano i punti-diritti, era il godimento temporaneo di un'unità abitativa o il soggiorno in un albergo. Pertanto, l'acquisto di punti-diritti andava considerato quale «[un']operazion[e] preliminar[e] realizzat[a] allo scopo di poter aspirare ad un diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa [o] di un soggiorno in un albergo»⁸. In quanto tale, l'acquisto di punti-diritti non costituiva un'operazione soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva⁹. Soltanto la concessione del diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa o di un soggiorno in un albergo era soggetta ad IVA ai sensi di tale norma¹⁰.

30. Nel caso di specie, gli utenti possono acquistare crediti dalla Madbid a fronte di un pagamento in denaro. I crediti non possono essere impiegati per acquistare beni direttamente nel negozio Madbid. Possono essere utilizzati solo per piazzare offerte nelle aste della Madbid. Sono necessari al fine di piazzare tali offerte.

31. Come esposto ai precedenti paragrafi 5 e 6, l'emissione dei crediti può essere considerata sia come prestazione di servizi (ossia, la concessione del diritto di partecipare alle aste della Madbid)¹¹ sia come operazione preliminare non soggetta ad IVA, come individuata nella sentenza MacDonald Resorts (dato che si può affermare che l'acquisto dei crediti non costituisce in sé lo scopo degli utenti e che il loro intento finale, in base al quale hanno acquistato i crediti, è acquistare beni).

32. Nel primo caso, la Madbid sarebbe tenuta a versare l'IVA sui crediti emessi nello Stato membro in cui ha sede¹², ossia il Regno Unito. Questa era la posizione dell'HMRC¹³. Nel secondo caso, la Madbid sarebbe tenuta a versare l'IVA sulla successiva cessione di beni nello Stato membro di arrivo a destinazione del trasporto dei beni all'acquirente¹⁴ (in Germania, se i beni sono consegnati a un acquirente in Germania). Questa era la posizione dell'autorità tributaria tedesca¹⁵.

8 Sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punto 24 (il corsivo è mio).

9 Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»). La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112. L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva prevede che «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso», sono soggette all'IVA.

10 Sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punti 27 e 32.

11 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, ogni operazione che non costituisce una cessione di beni deve essere considerata una prestazione di servizi. Nel caso di specie, è pacifico che l'emissione dei crediti non costituisce una cessione di beni. Pertanto, l'emissione di crediti può costituire solo una prestazione di servizi.

12 V. articolo 43 della direttiva 2006/112.

13 V. supra paragrafo 23.

14 V. articolo 33, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

15 V. supra paragrafo 24.

33. Madbid sostiene che l'emissione dei crediti è un'operazione preliminare come individuata nella sentenza MacDonald Resorts.

34. Il Regno Unito e la Commissione sostengono che l'emissione dei crediti è una prestazione di servizi, non un'operazione preliminare.

35. Inizierò esaminando se l'emissione dei crediti debba essere considerata una prestazione di servizi che, se effettuata a titolo oneroso, costituisce un'operazione soggetta a IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, o se si tratta di un'operazione preliminare esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva, come individuata nella sentenza MacDonald Resorts. Poiché l'emissione di crediti costituisce, a mio parere, una prestazione di servizi, dovrò quindi accertare se è effettuata a titolo oneroso. Esaminando tali due profili della prima questione pregiudiziale, dovrò tenere conto del fatto che gli utenti possono acquistare beni dalla Madbid sia aggiudicandosi un'asta e acquistando il bene aggiudicatosi sia mediante le funzioni Buy Now e Earned Discount.

1. Se l'emissione di crediti debba essere considerata un'operazione preliminare come individuata nella sentenza MacDonald Resorts, o come una prestazione di servizi

a) L'emissione di crediti non può essere considerata un'operazione preliminare

36. Sicuramente è improbabile che la partecipazione alle aste della Madbid costituisca in sé lo scopo degli utenti¹⁶, mentre, di conseguenza, lo scopo finale degli utenti, in base al quale acquistano i crediti, è l'acquisto di beni.

37. Tuttavia, a mio parere, l'emissione di crediti non può essere considerata un'operazione preliminare effettuata al fine della cessione di beni, come individuata nella sentenza MacDonald Resorts.

38. Invero, in primo luogo, sebbene nel sistema informatico della Madbid a ciascun credito sia attribuito uno specifico valore monetario, i crediti non possono essere impiegati come moneta per acquistare beni direttamente dal negozio Madbid. All'udienza, il rappresentante della Madbid ha precisato che tali acquisti diretti sono pagati mediante carta di credito o di debito.

39. In secondo luogo, oggetto di prestazione è un servizio distinto, ossia la concessione del diritto di partecipare alle aste della Madbid. La partecipazione alle aste della Madbid conferisce agli utenti la possibilità di acquistare beni *a un prezzo inferiore al loro valore di mercato*, dato che il prezzo per l'aggiudicazione è solitamente inferiore al valore di mercato del bene oggetto dell'asta. Al contrario, quando si acquista direttamente dal negozio Madbid, agli utenti viene applicato il prezzo di mercato del bene. In base alla domanda di pronuncia pregiudiziale, «la decisione di un utente (...) di acquistare crediti, invece di accedere direttamente al negozio della Madbid, è così espressione della scelta di acquistare la possibilità di ottenere i beni *a un prezzo inferiore – spesso molto inferiore –* del prezzo di negozio. (...) Gli utenti che fanno offerte all'asta acquistano la possibilità di ottenere *uno sconto* grazie alla sua aggiudicazione, che gli acquirenti diretti non hanno»¹⁷.

40. In terzo luogo, l'aggiudicatario non è tenuto ad acquistare il bene oggetto dell'asta. Se l'aggiudicatario non paga il prezzo dell'offerta vincitrice entro un termine preciso, perde il diritto di acquistare quel bene al prezzo di aggiudicazione. Pertanto, l'emissione di crediti non ha come esito necessario la cessione del bene messo all'asta.

¹⁶ A tal proposito, osservo che, secondo la domanda di pronuncia pregiudiziale, non vi sono prove decisive sul fatto che gli offerenti riconoscano valore all'intrattenimento derivante dalla partecipazione all'asta.

¹⁷ Il corsivo è mio.

41. In quarto luogo, se l'aggiudicatario acquista il bene messo all'asta, il valore dei crediti spesi per fare le offerte non è imputato al prezzo di aggiudicazione. Il valore di tali crediti si esaurisce. In altri termini, i crediti spesi per fare le offerte non possono essere utilizzati per acquistare il bene oggetto dell'asta.

42. In quinto luogo, se l'aggiudicatario acquista il bene messo all'asta, e poi annulla l'ordine, viene rimborsato soltanto l'importo del prezzo di aggiudicazione. Il valore dei crediti spesi per fare le offerte non è rimborsato.

43. In sesto luogo, le circostanze della causa MacDonald Resorts differiscono da quelle della presente causa.

44. Infatti, nella causa MacDonald Resorts il servizio in questione, che consisteva nella fornitura di soggiorni alberghieri o nel diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa, non era «totalmente fornito» fino a che i punti-diritti non venivano convertiti in «servizi concreti» (il diritto di soggiornare in un determinato albergo o di godere di una determinata unità abitativa per un determinato periodo di tempo). Ciò in quanto, al momento dell'acquisto di punti-diritti, i clienti non conoscevano le unità abitative disponibili nel corso di un determinato anno né il valore in termini di punti di un soggiorno in tali unità abitative. Al momento in cui i clienti acquistavano i punti-diritti, i servizi non erano individuati¹⁸.

45. Al contrario, nel caso di specie, quando gli utenti acquistano crediti, conoscono i servizi che saranno forniti, ossia il diritto di partecipare alle aste della Madbid. Come osservato dalla Commissione, tale servizio è individuato ed è prestato immediatamente (dato che gli utenti piazzano offerte nelle aste della Madbid subito dopo aver acquistato i crediti).

46. Di conseguenza, l'acquisto di crediti non può essere considerato un'operazione preliminare realizzata al fine della cessione di beni.

b) Esclusione di un'operazione preliminare se i crediti spesi per fare offerte sono impiegati per acquistare beni mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount

47. Come esposto ai precedenti paragrafi da 20 a 22, quando un utente si ritira da un'asta o la perde, il valore dei crediti impiegati per piazzare offerte non si esaurisce¹⁹.

48. Infatti, un utente può acquistare beni dalla Madbid nel corso di un'asta facendo clic sul pulsante Buy Now. In tal caso, il valore dei crediti che quell'utente ha speso per fare offerte in quell'asta viene imputato al prezzo Buy Now iniziale.

49. Un utente può anche acquistare beni dalla Madbid mediante la funzione Earned Discount. Il tal caso, l'Earned Discount accumulato, il cui importo è pari al valore dei crediti spesi da tale utente per fare le offerte durante le aste della Madbid, è imputato al prezzo dei beni nel negozio Madbid.

50. Secondo la Madbid, il fatto che i crediti spesi per fare offerte possano essere impiegati per acquistare beni direttamente nel suo negozio online dimostra che l'emissione di crediti è un'operazione preliminare come individuata nella sentenza MacDonald Resorts.

51. Tuttavia, a mio parere, siffatto argomento non inficia la mia conclusione di cui al precedente paragrafo 46.

18 Sentenza del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punti 27-29. V. supra paragrafo 29.

19 Quando invece un utente si aggiudica un'asta, il valore del credito speso per fare le offerte si esaurisce.

52. Infatti, in primo luogo, solo il valore dei crediti *spesi per proporre offerte* può essere imputato al prezzo di beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount. I crediti non spesi per proporre offerte non possono essere imputati al prezzo di tali beni.

53. In secondo luogo, all'utente che ha ottenuto la riduzione del prezzo Buy Now iniziale o del prezzo del negozio Madbid è *stato* fornito un servizio. Quell'utente ha partecipato a un'asta, il che gli ha dato la possibilità di acquistare il bene messo all'asta a un prezzo inferiore al suo valore di mercato. È irrilevante il fatto che tale utente abbia deciso di rinunciare a tale opportunità (facendo clic sul pulsante Buy Now) o che sia stato sfortunato e abbia perduto l'asta, così da dover pagare il prezzo pieno di mercato del bene²⁰. Ciò non toglie che gli sia stato fornito un diverso servizio. Infatti, tale utente avrebbe potuto decidere di acquistare i beni direttamente nel negozio Madbid, senza prima partecipare a un'asta²¹. Avrebbe pagato il medesimo prezzo, cioè il prezzo di vendita pieno.

54. A tal proposito, la tesi della Madbid, secondo la quale le circostanze del presente caso sono analoghe a quelle della causa Société thermale d'Eugénie-les-Bains deve essere respinta. Nella sentenza Société thermale d'Eugénie-les-Bains, la Corte ha dichiarato che il versamento della caparra da parte del cliente quando prenota una camera d'albergo, la quale viene imputata al prezzo pieno della camera in caso di regolare occupazione della camera prenotata, non costituisce il corrispettivo di una prestazione autonoma e identificabile²². Secondo la Madbid, ne consegue che i crediti spesi per proporre offerte, il cui valore è imputato al prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, non costituiscono il corrispettivo della prestazione di alcun servizio. Tuttavia, a mio parere, dato che all'utente è stato consentito di partecipare a un'asta, gli è stato fornito un diverso servizio. Le circostanze del caso di specie differiscono da quelle della causa Société thermale d'Eugénie-les-Bains.

55. In terzo luogo, il valore dei crediti spesi per proporre offerte a volte si perde, perché gli utenti tralasciano di effettuare acquisti diretti dai quali può detrarsi il valore di tali crediti²³.

56. In quarto luogo, quando un utente acquista un bene mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, e poi annulla l'ordine, sono rimborsati soltanto il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo nel negozio Madbid. Il valore dei crediti spesi per proporre offerte non è rimborsato.

57. Di conseguenza, l'emissione di crediti non può essere considerata un'operazione preliminare realizzata al fine della cessione di beni. Deve essere considerata una prestazione di servizi, cioè la concessione di un diritto di partecipare alle aste della Madbid.

58. Per completezza, vorrei sottolineare che, secondo la giurisprudenza, più prestazioni formalmente distinte devono essere considerate come un'unica operazione quando sono strettamente connesse a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso, o nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale²⁴. Tutte le parti concordano che tale giurisprudenza non si applica. Io ritengo, in primo luogo, che l'emissione di crediti e la cessione di beni non possano essere considerate una sola prestazione indissociabile, dato che i clienti possono acquistare i beni direttamente nel negozio Madbid senza partecipare alle aste. In secondo luogo, a mio parere, l'emissione dei crediti non può essere considerata accessoria alla cessione di beni, perché le

20 L'utente che effettua un acquisto mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount paga il prezzo pieno di mercato del bene, dato che ha pagato i crediti spesi per piazzare le offerte, il cui valore si imputa al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid.

21 A tal proposito, l'ordinanza di rinvio sottolinea che «la contrapposizione tra il comportamento di coloro che accedono direttamente al negozio Madbid e di quelli che acquistano crediti o partecipano a un'asta indica che questi ultimi hanno un motivo per fare ciò che hanno deciso di fare e che tale motivo è il desiderio di partecipare a un'asta nella speranza di aggiudicarsela».

22 Sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punti 26 e 27.

23 Come esposto supra al paragrafo 21, l'Earned Discount scade decorsi 365 giorni da quando il credito è stato utilizzato in un'asta.

24 Sentenza dell'8 dicembre 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, punto 27.

funzioni Buy Now o Earned Discount sono volte a garantire che gli utenti non perdano denaro partecipando alle aste. Pertanto, lo scopo di tali funzioni è indurre gli utenti a partecipare alle aste. Né si può ritenere la cessione di beni accessoria all'emissione di crediti, dato che raramente gli utenti tralasciano di utilizzare i crediti o di acquistare beni mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount. Di conseguenza, la citata giurisprudenza non è applicabile.

2. I crediti sono emessi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112?

59. Secondo l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, perché una prestazione di servizi sia oggetto di tale direttiva, dev'essere effettuata a titolo oneroso.

60. Per giurisprudenza consolidata, una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente. La Corte ha dichiarato che ricorre tale ipotesi quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individuabile fornito nell'ambito di tale rapporto giuridico²⁵.

61. La Madbid sostiene che, se l'emissione di crediti dovesse considerarsi una prestazione di servizi, tale prestazione non sarebbe a titolo oneroso.

62. Il governo del Regno Unito e la Commissione sostengono che l'emissione dei crediti sia a titolo oneroso e che il relativo corrispettivo sia costituito dall'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti.

63. A mio parere, l'emissione dei crediti è a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Il relativo corrispettivo è costituito dall'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti²⁶.

64. In primo luogo, sussiste un rapporto giuridico fra la Madbid e gli utenti. Secondo l'ordinanza di rinvio, quando ci si registra online come utenti, si devono accettare le condizioni contrattuali della Madbid. I successivi acquisti di crediti sono rapporti giuridici fra la Madbid e gli utenti.

65. In secondo luogo, esiste un nesso diretto fra la concessione del diritto di partecipare alle aste della Madbid e l'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti. Infatti, i crediti sono impiegati per proporre offerte nelle aste della Madbid.

66. Inoltre, quando un utente si aggiudica un'asta, non esiste alcun nesso fra la cessione del bene messo all'asta e il prezzo pagato per l'emissione dei crediti. Ciò in quanto il valore dei crediti impiegati per proporre offerte in tale asta è esaurito e non è imputato al prezzo di aggiudicazione. Inoltre, potrebbe non esserci alcuna cessione di beni, dato che l'aggiudicatario non è obbligato ad acquistare il bene oggetto di aggiudicazione.

25 Sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14; del 21 marzo 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39; del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19; del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punti 16 e 26; del 21 novembre 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punti 32 e 33; del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 26; del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 28; e del 18 gennaio 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punti 25 e 26.

26 Come descritto supra al paragrafo 16.

67. Inoltre, qualora un utente si ritiri da un'asta o la perda, il nesso fra la cessione di qualsiasi bene acquistato mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount e il prezzo pagato per l'emissione dei crediti è indiretto, come affermato dal governo del Regno Unito. Certo, il valore dei crediti spesi per proporre offerte è imputato al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid. Tuttavia, solo il valore dei crediti *spesi per proporre offerte* può essere imputato al prezzo dei beni. Inoltre, in alcuni casi può mancare qualsiasi cessione di beni, se l'utente tralascia di effettuare acquisti da cui si può detrarre il prezzo dei crediti spesi per fare offerte.

68. Concludo che l'emissione dei crediti è a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Il relativo corrispettivo è l'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti.

3. Esclusione di altre prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso

69. Per completezza, vorrei precisare che la Madbid non fornisce prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 diverse dall'emissione dei crediti. Non si presta alcun servizio quando un utente piazza un'offerta in un'asta (dato che sono i crediti emessi a consentire all'utente di piazzare le offerte) o quando i crediti o gli Earned Discount generati da tali crediti scadono (dato che in quel momento la Madbid non fornisce alcun servizio aggiuntivo).

70. Pertanto, la risposta alla prima questione rinviata deve essere che, nelle circostanze del procedimento principale, in cui una società gestisce un sito Internet di aste al centesimo e inoltre vende beni direttamente su un negozio online, l'emissione a favore di utenti registrati, da parte di tale società, di crediti come quelli oggetto del procedimento principale, che consentono agli utenti di proporre offerte nelle aste di tale società ma che non possono essere scambiati direttamente con beni, non può essere considerata un'operazione preliminare come individuata nella sentenza MacDonald Resorts, operazione che, in quanto tale, sarebbe esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Essa deve essere considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi della lettera c) di tale norma, il cui corrispettivo è costituito dall'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti. L'emissione di crediti a fronte di detto importo deve essere considerata anche una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 quando l'utente si ritira da un'asta o la perde, nel qual caso il valore dei crediti impiegati per proporre le offerte si imputa al prezzo di tali beni.

B. Sulla seconda questione

71. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente cosa si debba ritenere sia il corrispettivo della cessione di beni da parte della Madbid ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a) della direttiva 2006/112.

72. In primo luogo, il giudice del rinvio chiede se l'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti debba essere considerato un pagamento di acconti ai sensi dell'articolo 65 di tale direttiva, e quindi parte del corrispettivo della cessione di beni. In secondo luogo, il giudice del rinvio chiede se, quando l'utente non si aggiudica l'asta e il valore dei crediti usato per piazzare offerte viene imputato al prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, il valore di tali crediti costituisca un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112, oppure se costituisca parte del corrispettivo di tale cessione di beni. In terzo luogo, il giudice del rinvio chiede se, quando l'utente si aggiudica l'asta e acquista il bene oggetto di aggiudicazione, il corrispettivo per la cessione di tale bene comprenda solo il prezzo di aggiudicazione dell'asta, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, o se comprenda anche il valore dei crediti usati per fare offerte nell'ambito della suddetta asta.

73. Esaminerò, in primo luogo, se l'importo pagato per l'emissione dei crediti sia un pagamento di acconti ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112, in secondo luogo, quale sia il corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta e, in terzo luogo, quale sia il corrispettivo della cessione dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount.

1. L'importo pagato per l'emissione dei crediti non è un pagamento di acconti ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112

74. Secondo l'articolo 63 della direttiva 2006/112, l'IVA è esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

75. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 65 della medesima direttiva, in caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'IVA diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato.

76. Secondo la giurisprudenza, affinché l'IVA possa diventare esigibile in una tale circostanza, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, i beni o i servizi devono essere specificamente individuati²⁷.

77. La Madbid e il governo del Regno Unito concordano sul fatto che l'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti non costituisca un pagamento di acconti ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112. La Commissione non si pronuncia su tale questione.

78. A mio parere, l'importo pagato per l'emissione dei crediti non può essere ritenuto un pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112.

79. Infatti, come illustrato ai superiori paragrafi da 63 a 68, l'importo pagato per l'emissione dei crediti è il corrispettivo della prestazione di un servizio (ossia la concessione del diritto di partecipare alle aste della Madbid), non della (eventuale) cessione di beni successiva a un'asta. Si tratta di due operazioni distinte. L'importo pagato come corrispettivo di un'operazione non può essere considerato pagamento di acconto del corrispettivo dell'altra operazione.

80. In ogni caso, come sostenuto dalla Madbid, gli utenti non sanno, quando acquistano i crediti, quali beni acquisteranno dalla Madbid²⁸. Tali beni non sono specificamente individuati, come richiesto dalla giurisprudenza citata al precedente paragrafo 76.

81. Di conseguenza, l'importo pagato per l'emissione dei crediti non può essere ritenuto un pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112.

2. Qual è il corrispettivo della cessione dei beni oggetto di aggiudicazione in un'asta?

82. Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore a fronte della cessione di beni o della prestazione di servizi.

²⁷ Sentenze del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punto 48; e del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punto 31; del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punto 28; e del 7 marzo 2013, Efir, C-19/12, non pubblicata, EU:C:2013:148, punto 32.

²⁸ Salvo che i crediti siano acquistati nel corso di un'asta. Infatti, secondo l'ordinanza di rinvio, il sito Internet della Madbid prevede anche «la funzione "Rapid Recharge" (ricarica rapida) che [impedisce che gli utenti] perd[ano] l'asta a causa dell'esaurimento dei crediti durante l'asta». Tuttavia, anche in tale caso, l'importo pagato per l'emissione dei crediti non costituirebbe un pagamento di acconti anteriore alla cessione dei beni oggetto dell'asta, per il motivo esposto supra al paragrafo 79.

83. In base ad una giurisprudenza consolidata, questo corrispettivo costituisce il valore soggettivo, cioè realmente ricevuto in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri obiettivi²⁹.

84. Secondo la Madbid, tale corrispettivo per la cessione del bene aggiudicato in un'asta comprende non solo il prezzo stabilito per l'aggiudicazione dell'asta, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, ma anche il valore dei crediti spesi per proporre offerte nell'ambito della suddetta asta.

85. Il governo del Regno Unito e la Commissione sostengono che soltanto il prezzo stabilito per l'aggiudicazione dell'asta, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, costituisce il corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta.

86. A mio parere, soltanto il prezzo stabilito per l'aggiudicazione dell'asta, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, costituisce il corrispettivo della cessione di beni oggetto di aggiudicazione in un'asta. L'importo pagato per l'emissione dei crediti spesi per fare offerte nell'ambito di tale asta non è il corrispettivo della cessione di tali beni poiché, come illustrato ai precedenti paragrafi da 63 a 68, è il corrispettivo della concessione del diritto di partecipare a tale asta, che è un'operazione separata.

3. Qual è il corrispettivo della cessione del bene acquistato mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount?

87. Il giudice del rinvio chiede se, quando l'utente acquista beni mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, il corrispettivo di tale cessione di beni sia il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo del negozio online Madbid, o se sia il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo del negozio online Madbid, sottratto il valore dei crediti spesi per proporre offerte.

88. La Madbid sostiene che, quando si acquistano beni mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, il corrispettivo di tale cessione di beni comprende il valore dei crediti spesi per proporre offerte.

89. Il governo del Regno Unito e la Commissione sostengono che il corrispettivo di tale cessione di beni è il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo del negozio Madbid, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, sottratto il valore dei crediti spesi per proporre offerte.

a) Il valore dei crediti spesi per proporre offerte non è parte del corrispettivo della cessione di beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount

90. Ritengo che, quando si acquistano beni mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, il corrispettivo di tale cessione di beni sia il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo del negozio Madbid, maggiorato di spese di spedizione e di gestione, sottratto il valore dei crediti spesi per proporre offerte³⁰.

91. Ciò perché, come illustrato ai precedenti paragrafi da 63 a 68, l'importo pagato per l'emissione dei crediti spesi per proporre offerte è il corrispettivo di un servizio, ossia la concessione del diritto a partecipare alle aste della Madbid. Pertanto, tale importo non può essere parte del corrispettivo della successiva cessione di beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, che è un'operazione separata.

²⁹ Sentenze del 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, punto 13; del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, punto 16; del 24 ottobre 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, punto 16; del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gäsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 21; e del 7 novembre 2013, *Tulică e Plavoşin*, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33.

³⁰ Restando inteso che i crediti il cui valore viene detratto dal prezzo Buy Now iniziale o dal prezzo nel negozio Madbid sono crediti usati per piazzare le offerte *non vincenti* (dato che, se un utente si aggiudica un'asta, il valore dei crediti che ha speso per fare offerte in quell'asta si è esaurito).

92. Di conseguenza, il valore dei crediti spesi per proporre offerte, che si imputa al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo del negozio Madbid, deve essere considerato un ribasso del prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount, ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112. In quanto tale, il valore di tali crediti non è compreso nella base imponibile della cessione di tali beni.

93. Inoltre, qualora detti crediti dovessero essere considerati alla stregua di buoni premio che, una volta spesi per proporre offerte, possono essere impiegati per ottenere una riduzione del prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount³¹, ciò sarebbe conforme alle conclusioni della Corte nella sentenza Elida Gibbs, secondo cui la base imponibile corrisponde al prezzo di vendita dei beni, decurtato del valore del buono³²; nel presente caso il prezzo Buy Now iniziale dei beni o il loro prezzo nel negozio Madbid (maggiorato di spese di spedizione e di gestione), sottratto il valore dei crediti spesi per proporre offerte.

b) Situazione in cui il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid

94. Tuttavia, quando il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, il ribasso riguarda il 100% del prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount. In tale situazione, ci si può chiedere se il valore dei crediti spesi per proporre offerte costituisca un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112.

95. Occorre fare riferimento, a tal proposito, alla sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203). In tale controversia, una compagnia petrolifera offriva ai propri clienti un buono premio ogni 12 litri di carburante acquistati. Tali buoni premio potevano essere riscattati con prodotti scelti all'interno di un catalogo (in prosieguo: «i premi riscattati»). Il prezzo del carburante era identico sia nel caso in cui il cliente ritirasse i buoni premio che gli venivano offerti sia nel caso in cui tralasciasse di farlo. Come detto sopra, la Corte ha ritenuto che ai clienti non veniva riconosciuto uno sconto sul prezzo dei premi riscattati, in quanto il termine «riduzione di prezzo» di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva³³, attuale articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112, non è atto a comprendere un abbuono di prezzo riguardante il 100% del prezzo³⁴. I premi riscattati erano pertanto ceduti a titolo gratuito. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva, attuale articolo 16 della direttiva 2006/112³⁵, il trasferimento di beni a titolo gratuito è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA³⁶.

96. Nelle sue osservazioni scritte, la Madbid sostiene che dalla sentenza Kuwait Petroleum consegue che il valore dei crediti spesi per proporre offerte non può essere considerato un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112.

31 Vorrei evidenziare che i crediti non possono essere considerati dei meri buoni premio per l'acquisto dei beni, dato che non possono essere impiegati per acquistare beni *direttamente* nel negozio Madbid (v. supra paragrafo 16) e si scambiano con un servizio, ossia il diritto di partecipare alle aste della Madbid.

32 Sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punti 29, 34 e 35.

33 V. nota 9. L'articolo 11, parte A, paragrafo 3, della sesta direttiva enuncia che «non vanno compresi nella base imponibile: ... b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione(...)».

34 Sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punti 16 e 17.

35 L'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva, dispone che «[sia] assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto (...)».

36 Sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punti 26-32.

97. Interpellato su tale argomento in udienza, il governo del Regno Unito ha rilevato che, se il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, il corrispettivo della cessione dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount non è pari a zero. In tal caso, infatti, le spese di spedizione e di gestione devono essere pagate e sono parte del corrispettivo di tale cessione di beni. Tale spesa non può essere ridotta dell'importo dei crediti spesi per proporre offerte.

98. A parere della Commissione, dalla sentenza Kuwait Petroleum consegue che, nel caso in cui il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, i beni sono ceduti a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16 della direttiva 2006/112. Pertanto, in tal caso, la base imponibile è, ai sensi dell'articolo 74 della medesima direttiva, il prezzo di acquisto per la Madbid. Tuttavia, la Commissione ha sottolineato che la Madbid di solito non cede beni a titolo gratuito, e che pertanto la sentenza Kuwait Petroleum è difficilmente applicabile al caso di specie.

99. A mio avviso, contrariamente a quanto sostenuto dalla Madbid, dalla sentenza Kuwait Petroleum non consegue che il valore dei crediti spesi per proporre offerte non costituisce un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112. Infatti, in quella causa, il ribasso riguardava l'intero prezzo di qualsiasi premio riscattato mentre invece, nella presente causa, il valore dei crediti spesi per proporre offerte che viene imputato al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid è di solito inferiore a tale prezzo³⁷. Di conseguenza, nella presente causa, una parte del prezzo dei beni è di solito pagata mediante uno dei sistemi di pagamento accettati, quali carta di credito o di debito.

100. Ritengo inoltre che, quando il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, la cessione dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount non costituisce una cessione di beni a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16 della direttiva 2006/112.

101. Vero è che nella sentenza Kuwait Petroleum vi erano due operazioni autonome (cioè la fornitura di carburante e la cessione dei premi riscattati) e che il prezzo del carburante era identico sia nel caso in cui il cliente ritirasse i buoni premio che gli venivano offerti sia nel caso in cui tralasciasse di farlo. Analogamente, nella presente causa, vi sono due operazioni e l'importo pagato per i crediti è identico sia nel caso in cui l'utente li utilizza per piazzare le offerte sia nel caso in cui tralasci di farlo entro 180 giorni³⁸ e sia nel caso in cui l'utente imputa il valore dei crediti spesi per proporre le offerte al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo del negozio Madbid sia nel caso in cui tralasci di farlo entro 365 giorni³⁹.

102. Occorre tuttavia sottolineare che, nella sentenza Kuwait Petroleum, la Corte ha chiesto al giudice del rinvio di verificare se una parte del prezzo pagato per il carburante, individuabile o no, avesse costituito il controvalore di premi riscattati. Il motivo per cui la Corte ha tuttavia dichiarato che la cessione dei premi riscattati era una cessione effettuata a titolo gratuito è stato che il fatto che il prezzo del carburante fosse identico sia nel caso in cui il cliente avesse ritirato i buoni premio che gli venivano offerti sia nel caso in cui avesse tralasciato di farlo, deponeva fortemente nel senso che la cessione dei premi riscattati fosse a titolo gratuito⁴⁰. Al contrario, nella presente causa, il prezzo dei beni acquistati dalla Madbid è chiaramente individuabile. Quando un utente acquista un bene mediante la funzione Buy Now, il prezzo Buy Now iniziale così come il nuovo prezzo (ossia il prezzo Buy Now iniziale meno il valore dei crediti spesi da tale utente per piazzare offerte nell'asta in questione) vengono indicati a tale utente⁴¹. Analogamente, il prezzo dei beni nel negozio Madbid è di

37 Come citato supra al paragrafo 98, all'udienza la Commissione ha sostenuto, senza che siano state sollevate obiezioni, che la Madbid *di solito* non cede beni a titolo gratuito.

38 Nel qual caso l'Earned Discount accumulato scade.

39 Nel qual caso il valore dei crediti spesi per fare offerte si esaurisce.

40 Sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punti 27, 31 e 32.

41 Secondo l'articolo 15.2 delle condizioni contrattuali della Madbid, «selezionando la funzione Buy Now, il prezzo di tutti i crediti (...) che l'utente (...) ha già speso all'asta sono dedotti dal prezzo Buy Now. (...) il nuovo prezzo (ossia il prezzo Buy Now ridotto del costo dei crediti (...) spesi dall'utente) è poi indicato all'utente (...) cui è chiesto di confermare se desidera comprare il prodotto a quel prezzo».

necessità indicato in tale negozio, dato che tali beni possono essere acquistati da clienti che non hanno comprato alcun credito e che, di conseguenza, non hanno accumulato alcun Earned Discount da imputare a tale prezzo. Pertanto, nel caso di specie, i beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount sono ceduti a fronte del pagamento di un importo individuabile. Inoltre, il pagamento di tale importo è distinto dal pagamento per l'emissione dei crediti. Invero, il primo pagamento è necessariamente effettuato *dopo* il secondo, dato che l'utente non conosce, quando acquista i crediti, né quali beni andrà ad acquistare dalla Madbid né a quale prezzo. Di conseguenza, quando il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, la cessione dei beni acquistati mediante le funzioni Buy Now o Earned Discount non costituisce una cessione di beni a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16 della direttiva 2006/112.

103. Rilevo comunque che, come sostenuto dal rappresentante del governo del Regno Unito, gli utenti devono pagare le spese di spedizione e di gestione anche qualora il valore dei crediti spesi per proporre offerte sia pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid. Spetta al giudice del rinvio verificare se la vendita dei beni e la loro spedizione da parte della Madbid debbano essere considerate operazioni autonome. Osservo, tuttavia, che, in udienza, il governo del Regno Unito ha affermato, senza obiezioni da parte della Madbid o della Commissione, che ogniqualvolta la Madbid fornisce beni e li consegna agli utenti essa effettua una singola cessione di beni. Qualora così fosse, le spese di spedizione e di gestione dovrebbero considerarsi parte del corrispettivo della cessione dei beni. Tale cessione non costituirebbe una cessione a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16 della direttiva 2006/112.

104. Pertanto, a mio parere, anche quando il valore dei crediti spesi per proporre offerte è pari al prezzo Buy Now iniziale o al prezzo nel negozio Madbid, il valore di tali crediti deve essere considerato un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112. La base imponibile applicabile alla Madbid è, come esposto ai precedenti paragrafi 92 e 93, il prezzo di vendita dei beni (il prezzo Buy Now iniziale o il prezzo del negozio Madbid), maggiorato delle spese di spedizione e gestione, detratto il valore dei crediti spesi per proporre offerte.

105. Di conseguenza, la risposta alla seconda questione deve essere che l'importo pagato per l'emissione di crediti come quelli di cui al procedimento principale non può essere considerato un pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112. Quando l'utente si aggiudica l'asta, il corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta comprende soltanto il prezzo di aggiudicazione, maggiorato delle spese di spedizione e di gestione. Il valore dei crediti impiegati per fare le offerte nell'ambito di tale asta non costituisce parte del corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta. Quando l'utente si ritira da un'asta o la perde e prosegue con l'acquisto di beni dalla società, nel qual caso il valore dei crediti impiegati per fare le offerte è imputato al prezzo di tali beni, il corrispettivo per la cessione di detti beni è quel prezzo, maggiorato delle spese di spedizione e di gestione, detratto il valore dei crediti impiegati per piazzare le offerte. In tal caso, il valore dei crediti impiegati per piazzare le offerte deve considerarsi un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112.

C. Sulla terza questione pregiudiziale

106. Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede in che misura, qualora due Stati membri trattino un'operazione in maniera diversa ai fini dell'IVA, i giudici di uno dei due suddetti Stati membri debbano tener conto dell'opportunità di evitare una doppia imposizione dell'operazione e, al contrario, la mancata imposizione dell'operazione, così come il principio di neutralità fiscale.

107. Ritengo che, come sostenuto dalla Commissione, la risposta alla terza questione sollevata debba essere che, qualora i giudici di uno Stato membro avverso le cui decisioni possa proporsi un ricorso di diritto interno siano a conoscenza del fatto che l'interpretazione delle norme della direttiva 2006/112 da parte dei giudici o delle autorità tributarie di un altro Stato membro è diversa dalla propria, tali giudici possono rinviare la questione alla Corte ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

IV. Conclusione

108. In considerazione di quanto sopra esposto, propongo che la Corte risponda come segue alle questioni sollevate dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)] (Regno Unito):

- 1) In circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, nelle quali una società gestisce un sito Internet di aste al centesimo e inoltre vende beni direttamente in un negozio online, l'emissione a favore degli utenti registrati, da parte di tale società, di crediti come quelli oggetto del procedimento principale, che consentono agli utenti di piazzare offerte nelle aste di tale società ma che non possono essere scambiati direttamente con beni, non può essere considerata un'operazione preliminare come individuata nella sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780), che, in quanto tale, sarebbe esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Essa deve essere considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi della lettera c) di tale norma, il cui corrispettivo è costituito dall'importo pagato dagli utenti per l'emissione dei crediti. L'emissione di crediti a fronte di detto importo deve anche essere considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 quando l'utente si ritira da un'asta o la perde e prosegue nell'acquisto di beni dalla società, nel qual caso il valore dei crediti impiegati per proporre le offerte si imputa al prezzo di tali beni.
- 2) L'importo pagato per l'emissione di crediti come quelli di cui al procedimento principale non può essere considerato un pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112. Quando l'utente si aggiudica l'asta, il corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta comprende soltanto il prezzo di aggiudicazione, maggiorato delle spese di spedizione e di gestione. Il valore dei crediti impiegati per fare le offerte nell'ambito di tale asta non costituisce parte del corrispettivo della cessione del bene oggetto di aggiudicazione in un'asta. Quando l'utente si ritira da un'asta o la perde e prosegue con l'acquisto di beni dalla società, nel qual caso il valore dei crediti impiegati per fare le offerte è imputato al prezzo di tali beni, il corrispettivo per la cessione di detti beni è quel prezzo, maggiorato delle spese di spedizione e di gestione, detratto il valore dei crediti impiegati per piazzare le offerte. In tal caso, il valore dei crediti impiegati per piazzare le offerte deve considerarsi un ribasso ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva 2006/112.
- 3) Qualora i giudici di uno Stato membro avverso le cui decisioni possa proporsi un ricorso di diritto interno siano a conoscenza del fatto che l'interpretazione delle norme della direttiva 2006/112 da parte dei giudici o delle autorità tributarie di un altro Stato membro è diversa dalla propria, tali giudici possono rinviare la questione alla Corte ai sensi dell'articolo 267 TFUE.