

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

5 luglio 2018

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, punto 1, lettera c) – Emissione di “crediti” che consentono di piazzare offerte in occasione di vendite all’asta online – Prestazione di servizi a titolo oneroso – Operazione preliminare – Articolo 73 – Base imponibile»

Nella causa C-544/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 17 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 28 ottobre 2016, nel procedimento

Marcandi Ltd, che agisce con la denominazione commerciale di Madbid,

contro

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 13 dicembre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Marcandi Ltd, da J. Brinsmead-Stockham, barrister, C. Van Zyl, solicitor, e A. Brown, advocate;
- per il governo del Regno Unito, da D. Robertson e Z. Lavery, in qualità di agenti, assistiti da P. Mantle, barrister;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 7 marzo 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, degli articoli 14, 24, 62, 63, 65 e 73, nonché dell'articolo 79, lettera b), della 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Marcandi Ltd, che agisce con la denominazione commerciale di Madbid, e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») relativamente al regime d'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile alla vendita di «crediti» che consentono di partecipare a vendite all'asta online.

Contesto normativo

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:
«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;
(...)».
- 4 L'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 5 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della stessa direttiva:
«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».
- 6 L'articolo 62 della medesima direttiva così recita:
«Ai fini della presente direttiva, si intende per:
1) "fatto generatore dell'imposta" il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
2) "esigibilità dell'imposta" il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

- 7 L'articolo 63 della direttiva IVA prevede quanto segue:
- «Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 8 L'articolo 65 di tale direttiva è redatto come segue:
- «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».
- 9 L'articolo 73 della direttiva in parola prevede quanto segue:
- «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».
- 10 L'articolo 79 della medesima direttiva così dispone:
- «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;
- (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 11 La Marcandi è una società con sede nel Regno Unito che esercita attività di vendita online con la denominazione commerciale Madbid (in prosieguo: la «Madbid»). La maggior parte dei beni venduti dalla Madbid sono prodotti cosiddetti «high tech», come telefoni cellulari, tablets, computer, televisori. Occasionalmente, la Madbid vende beni di valore superiore, come, in particolare, automobili.
- 12 Il sito Internet della Madbid permette ai suoi utenti di acquistare taluni beni venduti dalla Madbid o per un prezzo determinato, presso il negozio online, oppure tramite aste online.
- 13 Durante il periodo considerato nella controversia principale, la Madbid era registrata come soggetto passivo IVA nel Regno Unito nonché in vari altri Stati membri, in particolare in Germania.
- 14 Ai termini della clausola 1.2 delle sue condizioni generali, la Madbid «gestisce un sito di vendita all'asta con pagamento per partecipazione all'asta». Gli utenti che intendono partecipare alle vendite all'asta organizzate dalla Madbid sono tenuti ad acquistare presso quest'ultima, contro pagamento, «crediti», che sono necessari per piazzare offerte all'asta e non possono servire ad altri fini. In particolare, tali «crediti» non

possono essere utilizzati per acquistare i beni venduti nel negozio online. Essi non possono neppure essere riconvertiti in denaro.

- 15 Ogni pagina del sito Internet della Madbid contiene un pulsante che consente all'utente di accedere a una pagina nella quale sono venduti i «crediti». Una volta acquistati, questi sono accreditati sul conto dell'utente. Ciascun «credito» è identificato da un codice unico e ad esso è attribuito un valore monetario corrispondente all'importo pagato dall'utente. Talvolta sono attribuiti «crediti gratuiti» agli utenti. Con un valore di 0,00 lire sterline (GBP), essi consentono unicamente agli utenti di partecipare alle vendite all'asta organizzate dalla Madbid. Tali «crediti gratuiti» scadono al termine di un periodo di 30 giorni, mentre i «crediti» pagati sono validi per 180 giorni.
- 16 Per ogni vendita all'asta, è fissato un prezzo di apertura a GBP 0,00, e il conto alla rovescia è regolato sul tempo massimo stabilito per piazzare offerte, che è generalmente di un minuto. Ad ogni nuova asta, il conto alla rovescia riprende con la stessa durata di quella inizialmente fissata. Per ogni vendita è necessario un numero definito di «crediti», compresi tra 1 e 8, per piazzare offerte e l'utente, cliccando sul pulsante «fai un'offerta», utilizza i suoi «crediti» per un valore pari a tale numero. L'offerta così fatta dall'utente è di GBP 0,01 più alta dell'offerta precedente e diventa l'offerta più alta per la vendita considerata. Il prezzo di vendita indicato del bene aumenta anche di GBP 0,01.
- 17 L'utente che si aggiudica una vendita all'asta beneficia del diritto di acquistare il bene al prezzo al quale è stato aggiudicato, aumentato delle spese di trasporto e di manutenzione. Il valore dei «crediti» utilizzati per piazzare offerte durante tale vendita è esaurito e non è, pertanto, più imputato al prezzo del bene aggiudicato. Fintanto che il bene non gli è stato spedito, l'utente ha il diritto di annullare il suo ordine. Se del caso, sarà rimborsato per un importo pari al prezzo al quale si è aggiudicato la vendita.
- 18 Inoltre, una funzione «compra ora» consente all'utente di acquistare un bene identico a quello oggetto della vendita all'asta alla quale partecipa, per un prezzo che, nel corso della vendita, diminuisce di un importo pari al controvalore dei «crediti» che ha utilizzato per piazzare offerte nell'ambito di tale vendita. L'utente che acquista un bene tramite la funzione «compra ora» durante una vendita all'asta non può più piazzare ulteriori offerte in quell'asta.
- 19 Infine, la funzione «sconto accumulato» consente all'utente che non si è aggiudicato la vendita all'asta e che non ha neanche utilizzato la funzione «compra ora» di ottenere uno sconto che potrà far valere successivamente, all'acquisto di un bene disponibile nel negozio online della Madbid. Uno «sconto accumulato», il cui importo corrisponde al controvalore dei «crediti» che hanno permesso all'utente di piazzare offerte nell'ambito di detta vendita, scade al termine di un periodo di 365 giorni.
- 20 Se l'utente che ha effettuato un acquisto tramite le funzioni «sconto accumulato» o «compra ora» annulla il suo ordine, beneficia di un rimborso pari all'importo che ha pagato per i beni di cui trattasi, ad esclusione del controvalore dei «crediti» che sono stati tenuti in conto per giungere al prezzo finale al quale i beni gli sono stati venduti.
- 21 In una decisione del 9 dicembre 2013, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che l'importo pagato dai clienti della Madbid in cambio di «crediti» rappresentasse il corrispettivo di una prestazione di servizi realizzata nel Regno Unito, ossia la

concessione del diritto di partecipare alle vendite all'asta online organizzate dalla Madbid.

- 22 La Madbid ha presentato un ricorso avverso tale decisione dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito] sostenendo che l'emissione di «crediti» a vantaggio dei propri clienti costituisce non già una prestazione di servizi, bensì una semplice «operazione preliminare», ai sensi della sentenza del 16 dicembre 2010, *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, punto 24). La Madbid ne deduce che essa è debitrice dell'IVA a motivo non già dell'emissione dei «crediti» a vantaggio dei propri clienti, bensì unicamente delle cessioni di beni. Il corrispettivo di tali cessioni comprenderebbe sia il prezzo pagato dal cliente per il bene che ha acquistato sia il controvalore dei «crediti» esauriti in occasione dell'acquisto di tale bene. In subordine, la Madbid ha sostenuto dinanzi al giudice del rinvio che, se quest'ultimo dovesse dichiarare che l'emissione di «crediti» costituisce una prestazione di servizi, si dovrebbe ritenere che una siffatta prestazione non sia fornita a titolo oneroso, ai fini dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 73 della direttiva IVA.
- 23 L'amministrazione tributaria ha fatto valere dinanzi a detto giudice che, quando la Madbid concede «crediti» ai suoi utenti, essa attribuisce loro il diritto, di cui l'utente può usufruire immediatamente, di partecipare alle vendite all'asta online che essa organizza. Si tratterebbe di una prestazione di servizi. Inoltre, le funzioni «compra ora» e «sconto accumulato» costituirebbero meccanismi promozionali nell'ambito dei quali la Madbid concede un ribasso, ai sensi dell'articolo 79, lettera b), della direttiva IVA, sul prezzo di vendita dei suoi beni.
- 24 Il giudice del rinvio indica inoltre che, in una decisione del 9 luglio 2014, il Finanzamt Hannover-Nord (amministrazione tributaria di Hannover Nord, Germania) ha ritenuto che la vendita di «crediti» da parte della Madbid non costituisca né una cessione di beni né una prestazione di servizi ai fini dell'IVA. Secondo tale amministrazione, la Madbid è debitrice dell'IVA in Germania per le cessioni di beni che essa effettua a utenti stabiliti in tale Stato membro. Il corrispettivo di tali cessioni di beni comprenderebbe non soltanto il prezzo pagato dal cliente per il bene acquistato, ossia il prezzo al quale il bene è stato aggiudicato, il prezzo risultante dall'utilizzo della funzione «compra ora» o il prezzo previa deduzione dello «sconto accumulato», ma altresì il valore dei «crediti» utilizzati ai fini dell'acquisto di tale bene, vale a dire il valore dei «crediti» che hanno permesso di aggiudicare la vendita all'asta o di generare una riduzione del prezzo tramite la funzione «compra ora» o «sconto accumulato». Per quanto riguarda gli utenti che hanno acquistato «crediti» e hanno partecipato a una vendita all'asta senza aggiudicarsela, l'amministrazione tributaria di Hannover-Nord ritiene che sia stata realizzata a loro vantaggio una prestazione di servizi soltanto se questi non effettuino nessun acquisto utilizzando il controvalore dei «crediti» che hanno loro permesso di piazzare offerte. Il corrispettivo di tale prestazione di servizi, soggetta a IVA nel Regno Unito, corrisponderebbe al valore di detti «crediti».
- 25 In tali circostanze, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) In base a una corretta interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, 24, 62, 63, 65 e 73 della [direttiva IVA] 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, [della direttiva IVA], come individuata dalla Corte nella [sua sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, (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), [di tale direttiva] 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), [di detta direttiva] 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[la prima questione, lettera 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 IVA] 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 [di tale direttiva].

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 [della direttiva IVA], 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" (compra 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), [della direttiva IVA] 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) a mancata imposizione dell'operazione;

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

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 26 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'emissione di «crediti», come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, come corrispettivo di un pagamento costituisca una «prestazione di servizi a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA, o se debba essere considerata come un'«operazione preliminare» alla cessione di beni, ai sensi del punto 24 della sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).
- 27 Occorre ricordare che la Corte ha dichiarato in tale sentenza che l'acquisizione di diritti contrattuali, denominati «punti-diritti», che consentono di ricevere punti che possono essere convertiti, in particolare, nel diritto di usufruire temporaneamente di un alloggio in complessi turistici del prestatore di servizi era non già un'operazione soggetta a IVA, ma un'operazione preliminare realizzata allo scopo di poter aspirare ad un diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa, di un soggiorno in un albergo o di un altro servizio. La Corte ha infatti ritenuto che l'acquisto di «punti-diritti» non fosse in sé obiettivo del cliente nei limiti in cui quest'ultimo stipulava il contratto iniziale non già con l'intenzione di raccogliere punti, bensì allo scopo di usufruire temporaneamente di un'unità abitativa o di ottenere altri servizi selezionati in un momento successivo (sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punti 24 e 32).

- 28 Essa è giunta da ciò alla conclusione che l'effettiva prestazione in vista della quale i «punti-diritti» venivano acquisiti era il servizio consistente nel mettere a disposizione dei partecipanti a tale programma le diverse possibili controprestazioni che potevano essere ottenute grazie ai punti riconducibili a detti diritti (sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punto 27).
- 29 Nel procedimento principale, è pacifico che i «crediti» permettano esclusivamente di piazzare offerte nell'ambito delle vendite all'asta organizzate dalla Madbid. Di conseguenza, l'utente che acquista «crediti» lo fa necessariamente nell'intenzione di poter partecipare a dette vendite.
- 30 Orbene, tale servizio presenta, per gli utenti, un interesse autonomo rispetto all'acquisto di beni nel negozio online della Madbid (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 27). Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, la partecipazione alle vendite all'asta organizzate dalla Madbid conferisce agli utenti la possibilità di acquistare beni a un prezzo inferiore al loro valore di mercato.
- 31 Dal momento che, tuttavia, i «crediti» emessi dalla Madbid non possono servire da pagamento ai fini dell'acquisto di beni venduti nel suo negozio online, che, come risulta dal punto 30 della presente sentenza, a partire dal loro acquisto, tali «crediti» sono identificati come il corrispettivo della possibilità accordata agli utenti di acquistare beni a prezzi inferiori al loro valore di mercato e che i «crediti» utilizzati per partecipare a un'asta non sono imputati al prezzo d'acquisto fissato in esito alla stessa, la loro emissione non può essere qualificata come «operazione preliminare» alla cessione di un bene ai sensi del punto 24 della sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonalds Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).
- 32 Di conseguenza, il diritto riconosciuto agli utenti che hanno acquistato tali «crediti» di partecipare alle vendite all'asta organizzate dalla Madbid costituisce di per sé una prestazione di servizi a pieno titolo che non può confondersi con la cessione di beni che può avvenire in esito a dette vendite.
- 33 Una siffatta conclusione s'impone a maggior ragione quando l'utente di «crediti» acquista un bene attivando le opzioni «compra ora» o «sconto accumulato», poiché, se ha usufruito del servizio permesso dai «crediti» acquistati, l'acquisto realizzato con l'attivazione di tali opzioni rappresenta un'operazione indipendente da tale servizio fornito come corrispettivo dell'acquisto dei «crediti».
- 34 La Madbid sostiene, tuttavia, che, anche qualora l'emissione di «crediti» dovesse considerarsi una prestazione di servizi, essa non sarebbe effettuata a titolo oneroso.
- 35 A tale riguardo, occorre ricordare che, ai termini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, sono soggette a IVA le prestazioni di servizi effettuate «a titolo oneroso» sul territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 36 In forza di una giurisprudenza costante, una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (sentenze del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09,

EU:C:2010:780, punto 16 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 40).

- 37 La Corte ha dichiarato che ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico (sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14; del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punti 16 e 26, nonché del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 28).
- 38 Nel procedimento principale, dalla clausola 1.2 delle condizioni generali della Madbid risulta che quest'ultima «gestisce un sito di vendita all'asta con pagamento per partecipazione all'asta».
- 39 Gli utenti che intendono partecipare alle vendite all'asta organizzate dalla Madbid sono infatti tenuti ad acquistare «crediti» presso la stessa contro pagamento. Tali «crediti» sono necessari per fare offerte all'asta e non possono servire ad altri scopi. Il numero di «crediti» necessario per piazzare offerte all'asta varia in funzione delle vendite. Quando un utente piazza un'offerta, i suoi «crediti» sono addebitati per un importo pari a tale numero e il prezzo del bene messo all'asta aumenta di GBP 0,01. L'utente che si aggiudica una vendita all'asta beneficia del diritto di acquistare il bene al prezzo al quale è stato aggiudicato, aumentato delle spese di trasporto e di manutenzione. Il valore dei «crediti» spesi per piazzare offerte nel corso di tale vendita è però esaurito. Infine, quando l'utente che si è aggiudicato detta vendita acquista il bene messo all'asta e annulla in seguito il suo acquisto, gli è rimborsato soltanto l'importo del prezzo al quale il bene è stato aggiudicato, ad esclusione del valore dei «crediti» che ha utilizzato per piazzare offerte.
- 40 Tali elementi indicano che il pagamento ricevuto dalla Madbid in cambio dei «crediti» che essa emette costituisce il corrispettivo effettivo del servizio che essa fornisce ai suoi utenti, il quale consiste nell'attribuzione del diritto di partecipare alle vendite all'asta che essa organizza.
- 41 Tale conclusione non è rimessa in discussione dalla circostanza che, grazie alla funzione «sconto accumulato», gli utenti che non si aggiudicano la vendita all'asta vedono il controvalore dei loro «crediti» convertito in sconto da far valere successivamente, in occasione dell'acquisto di un bene disponibile nel negozio online della Madbid.
- 42 Parimenti, è irrilevante a tale riguardo il fatto che l'utente che ha cliccato sul pulsante «compra ora» ha la possibilità di acquistare un bene identico a quello oggetto della vendita all'asta per un prezzo ridotto per un importo pari al controvalore dei «crediti» che ha utilizzato per piazzare offerte nell'ambito di tale vendita.
- 43 Da un lato, infatti, solo il valore dei «crediti» che sono stati preliminarmente utilizzati per piazzare offerte può essere imputato al prezzo dei beni acquistati mediante le funzioni «compra ora» e «sconto accumulato».
- 44 Dall'altro lato, l'utente che decide di annullare un acquisto effettuato tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato» è rimborsato soltanto per un importo pari al prezzo dopo lo sconto, aumentato delle spese di cessione, ad esclusione del

controvalore dei «crediti» di cui è stato tenuto conto nel calcolo del prezzo che ha pagato per i beni.

- 45 Pertanto, l'argomento della Madbid, secondo cui l'emissione di «crediti» rappresenta il diritto per l'utente di acquistare beni per un importo pari al controvalore di tali «crediti», non corrisponde alla realtà economica e commerciale, la quale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 Dalle considerazioni che precedono risulta che il pagamento ricevuto dalla Madbid in cambio dei «crediti» che essa emette rappresenta il corrispettivo effettivo della prestazione che costituisce l'attribuzione del diritto di partecipare alle vendite all'asta che essa organizza, la quale si distingue dalla cessione di un bene acquistato sul suo sito.
- 47 A tale riguardo, occorre precisare che, nel procedimento principale, gli utenti possono acquistare i beni venduti nel negozio online della Madbid pagando i loro acquisti con carta di credito o di debito, vale a dire senza partecipare alle vendite all'asta che questa organizza. Inoltre, la partecipazione a una vendita all'asta organizzata dalla Madbid non conduce necessariamente a una cessione di beni, o perché l'utente che si è aggiudicato tale vendita sceglie di non acquistare il bene che gli è stato attribuito, o perché, non essendosi aggiudicato la stessa e non avendo usato la funzione «compra ora», ottiene uno sconto che non fa valere immediatamente.
- 48 Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, l'emissione di «crediti» e la cessione di beni, nei limiti in cui non costituiscono una sola prestazione economica indissociabile, non possono essere qualificate come prestazione unica. Per gli stessi motivi e tenuto conto della regola secondo la quale ogni operazione deve essere considerata come distinta e indipendente dall'altra, l'emissione di «crediti» e la cessione di beni non possono neanche essere qualificate come accessorie l'una rispetto all'altra.
- 49 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'emissione di «crediti», come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, che consentono ai clienti di un operatore di piazzare offerte nelle vendite all'asta organizzate da quest'ultimo, costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso, il cui corrispettivo è l'importo versato in cambio di detti «crediti».

Sulla seconda questione

- 50 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 73 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il valore dei «crediti» utilizzati per piazzare offerte è incluso nel corrispettivo percepito dal soggetto passivo in cambio delle cessioni di beni da esso effettuate a vantaggio degli utenti che si sono aggiudicati una vendita all'asta da esso organizzata o di quelli che hanno acquistato un bene tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato».
- 51 Conformemente all'articolo 73, della direttiva IVA, la base imponibile per le forniture di beni o le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, è rappresentata da «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».

- 52 A tale riguardo, occorre subito ricordare che, come risulta dalla risposta alla prima questione, il pagamento effettuato da un utente in cambio dei «crediti» emessi dalla Madbid rappresenta il corrispettivo della concessione del diritto di partecipare alle vendite all'asta che essa organizza.
- 53 Orbene, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 79 delle sue conclusioni, l'importo pagato come corrispettivo di un'operazione non può costituire il corrispettivo di un'altra operazione, né tantomeno un pagamento di acconto del corrispettivo di un'altra operazione.
- 54 Occorre così indicare, in risposta a un quesito del giudice del rinvio, che il pagamento effettuato da un utente in cambio di «crediti» non può essere qualificato come un acconto versato prima della cessione di beni, ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA.
- 55 Inoltre, il corrispettivo della cessione di un bene aggiudicato in occasione di una vendita all'asta non può includere la somma versata in cambio dell'emissione di «crediti» utilizzati nell'ambito di tale vendita, ma comprende unicamente il prezzo al quale il bene è stato aggiudicato nonché le spese di trasporto e di manutenzione.
- 56 Infine, detta somma non può neanche essere inclusa nel corrispettivo della cessione successiva di beni acquistati tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato».
- 57 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 92 delle sue conclusioni, il valore dei «crediti» utilizzati per piazzare offerte, che è imputato al prezzo iniziale risultante dall'utilizzo della funzione «compra ora» o al prezzo indicato nel negozio online, deve essere considerato come un ribasso sul prezzo dei beni acquistati utilizzando le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato». Pertanto, conformemente all'articolo 79, lettera b), della direttiva IVA, il valore di tali «crediti» non può far parte della base imponibile a titolo di cessione dei beni.
- 58 Ciò accade anche quando, nell'ambito dell'acquisto di beni tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato», il valore dei «crediti» spesi per piazzare offerte all'asta ricomprende la totalità del prezzo iniziale risultante dall'utilizzo della funzione «compra ora» o del prezzo indicato nel negozio online.
- 59 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 102 delle sue conclusioni, i beni acquistati in una simile ipotesi, contrariamente alla causa oggetto della sentenza del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), non possono essere considerati come aventi ad oggetto un trasferimento a titolo gratuito, poiché sono ceduti in cambio di un corrispettivo identificabile, ossia, rispettivamente, il prezzo iniziale risultante dall'utilizzo della funzione «compra ora» o il prezzo indicato nel negozio online.
- 60 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 73 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il valore dei «crediti» utilizzati per piazzare offerte non è compreso nel corrispettivo percepito dal soggetto passivo in cambio delle cessioni di beni da esso effettuate a vantaggio degli utenti che si sono aggiudicati una vendita all'asta da esso organizzata o di quelli che hanno effettuato il loro acquisto tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato».

Sulla terza questione

- 61 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, quando due Stati membri trattano in maniera differente una stessa operazione ai fini dell'IVA, i giudici di uno di tali Stati membri, nell'interpretare le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, siano tenuti a prendere in considerazione la necessità di evitare una doppia imposizione o una doppia non imposizione dell'operazione alla luce, in particolare, del principio di neutralità fiscale.
- 62 A tale riguardo, occorre ricordare che l'articolo 267 TFUE istituisce un meccanismo di rinvio pregiudiziale volto a prevenire divergenze interpretative del diritto dell'Unione che i giudici nazionali devono applicare (v., in tal senso, sentenza del 21 luglio 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).
- 63 Infatti, l'articolo 267 TFUE conferisce ai giudici nazionali la facoltà – ed eventualmente impone loro l'obbligo – di effettuare un rinvio pregiudiziale, a seconda che le loro decisioni possano o meno essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, qualora ritengano che, nell'ambito di una controversia dinanzi ad essi pendente, siano sorte questioni che implicano un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione che esiga una pronuncia da parte loro (v., in tal senso, sentenza del 21 luglio 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).
- 64 Pertanto, allorché accertano che una stessa operazione è oggetto di un trattamento fiscale differente in un altro Stato membro, i giudici di uno Stato membro investiti di una controversia che solleva questioni che implicano un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione che esiga una pronuncia da parte loro, hanno la facoltà, o addirittura l'obbligo, di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 65 Inoltre, occorre precisare che l'esistenza, in uno o più altri Stati membri, di approcci diversi da quello vigente nello Stato membro considerato non può, comunque, portare i giudici di quest'ultimo Stato a interpretare in modo errato le disposizioni della direttiva IVA.
- 66 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che, nell'interpretare le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, i giudici di uno Stato membro che accertano che una stessa operazione è oggetto in un altro Stato membro di un trattamento differente ai fini dell'IVA hanno la facoltà, o addirittura l'obbligo, a seconda che le loro decisioni possano o meno essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale.

Sulle spese

- 67 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'emissione di «crediti», come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, che consentono ai clienti di un operatore di piazzare offerte nelle vendite all'asta organizzate da quest'ultimo, costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso, il cui corrispettivo è l'importo versato in cambio di detti «crediti».**
- 2) **L'articolo 73 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il valore dei «crediti» utilizzati per piazzare offerte non è compreso nel corrispettivo percepito dal soggetto passivo in cambio delle cessioni di beni da esso effettuate a vantaggio degli utenti che si sono aggiudicati una vendita all'asta da esso organizzata o di quelli che hanno effettuato il loro acquisto tramite le funzioni «compra ora» o «sconto accumulato».**
- 3) **Nell'interpretare le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, i giudici di uno Stato membro che accertano che una stessa operazione è oggetto in un altro Stato membro di un trattamento differente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto hanno la facoltà, o addirittura l'obbligo, a seconda che le loro decisioni possano o meno essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale.**