Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
JULIANE KOKOTT
presentadas el 11 de septiembre de 2025 [1]

Asunto C-472/24

MB Žaidimų valiuta
contra
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Exención — Artículo 135, apartado 1, letra e) — Venta de oro propio del juego a cambio de dinero real fuera del juego — Operaciones referidas a medios legales de pago — Cálculo de la base imponible — Artículo 30 *ter*, párrafo segundo — Oro propio del juego como bono — Régimen del margen de beneficio — Artículo 315 — Oro propio del juego como bien de ocasión»

I. Introducción

«Todo al oro tiende y de él depende. ¡Ay de nosotros los pobres!» [2]

1. En este caso, el Tribunal de Justicia debe examinar, en un contexto totalmente nuevo, la consideración del comercio de oro a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Un sujeto pasivo ha conseguido «convertir en oro» una «moneda» diseñada para un juego de ordenador en línea, el oro propio del juego, fuera de este, comprándolo a unos jugadores y revendiéndoselo a otros. Los ingresos resultantes no fueron insignificantes, pero no se pensó en el impuesto sobre el valor añadido. Ahora se pretende recaudar este impuesto *a posteriori*.

2. El sujeto pasivo intenta ahora convencer a la Administración tributaria para que considere su «comercio de oro», que, a efectos del IVA, consiste en la compra y venta de servicios electrónicos, como una «operación monetaria» exenta o, al menos, que considere el oro propio del juego como un bono polivalente. De este modo, las consecuencias fiscales solo se harían efectivas al canjear el oro propio del juego en el juego. En cualquier caso, solo se gravaría el margen de beneficio como pago por el «cambio de divisas».

[1] Lengua original: alemán.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749-1832), *Faust. Ein Fragment*, Leipzig, 1790, p. 96.

3. Esto plantea al mismo tiempo la interesante cuestión de si, para la aplicación del denominado régimen de imposición del margen de beneficio, que, según el tenor de la normativa pertinente, solo se aplica al comercio de bienes de ocasión, se puede seguir basando realmente en la diferenciación histórica entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuando, debido al desarrollo tecnológico, las prestaciones de servicios se comercializan ahora también como si fueran mercancías. Esto afecta tanto a los elementos de un juego de ordenador (que, desde el punto de vista del IVA, son servicios electrónicos) como, por ejemplo, al comercio de obras de arte electrónicas mediante *tokens* no fungibles (NFT) o de entradas (que, a efectos del IVA, también deben considerarse servicios).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico está constituido por la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [3] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5. El artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático».

6. El artículo 30 *bis* de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

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

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

2. “bono univalente”: un bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios;

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

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable en los ejercicios controvertidos 2020-2023.

7. El artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

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

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

8. La Directiva establece disposiciones especiales para la compra y venta de bienes de ocasión. El artículo 311, apartado 1, puntos 1 y 5, define los bienes de ocasión y el revendedor de la siguiente manera:

«1. A efectos del presente capítulo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se considerarán:

1) "bienes de ocasión", los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros;

5) "sujeto pasivo revendedor", todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta».

9. El artículo 313, apartado 1, de la Directiva establece lo siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente subsección.»

10. El artículo 314 de la Directiva del IVA dispone:

«El régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad por una de las siguientes personas:

a) una persona que no sea sujeto pasivo;

[…]

d) otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al IVA con arreglo al presente régimen especial.»

11. El artículo 315 de la Directiva del IVA regula la base imponible del régimen del margen de beneficio y establece lo siguiente:

«La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 314 estará constituida por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del IVA correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.»

12. A este respecto, el considerando 51 de la Directiva del IVA establece:

«Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.»

B. Derecho lituano

13. El artículo 28 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de la República de Lituania, en lo sucesivo, «Ley del IVA»), titulado «Servicios financieros», establece, en su apartado 4, que las operaciones en divisas, comprendido el cambio de divisas, así como la aceptación de ingresos en metálico y la retirada de efectivo, la gestión de efectivo y otros servicios directamente relacionados con billetes y monedas de cualquier divisa, estarán exentos del IVA.

14. El artículo 71, apartado 2, de la Ley del IVA fija en 45 000 euros el umbral lituano para las pequeñas empresas.

15. De conformidad con el artículo 2, apartado 22, de la Ley del IVA, se entenderá por bienes cualquier bien, incluidos los billetes y monedas que revistan un interés numismático, así como la electricidad, el gas, la calefacción, la refrigeración y otros tipos de energía. Un soporte de almacenamiento informático no se considerará «bien» cuando su contenido consista en un programa informático no normalizado, es decir, un programa que no haya sido desarrollado para el consumo masivo y que los consumidores no podrían utilizar de forma autónoma una vez instalado y sin la formación necesaria para realizar operaciones o utilizar funciones estándar.

16. El artículo 15, apartado 1, de la Ley del IVA transpone el artículo 73 de la Directiva del IVA y establece que la base imponible sobre la que se liquida el IVA incluirá la contraprestación (antes del IVA) que se haya pagado o deba pagarse al proveedor de bienes o al prestador de servicios o a un tercero en su nombre.

17. Los artículos 2, apartados 13^1 y 7^1, y 9^1, apartados 3 y 4, de la Ley del IVA transponen las disposiciones sobre los bonos de los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA.

III. Hechos

18. La «Žaidimų valiuta» (en lo sucesivo, «demandante»), una Mažoji bendrija (pequeña sociedad personalista de responsabilidad limitada), se dedica al «comercio virtual de oro». Compra y vende «oro» de un juego de ordenador en línea (en lo sucesivo, «oro propio del juego»).

19. Según la demandante, el oro propio del juego puede usarse de muchas formas distintas, por ejemplo, para comprar una serie de servicios y productos en el juego, para pagar avances en el nivel de los jugadores o el acceso a eventos propios del juego y minijuegos, o para comprar oro o productos de otros juegos. Todo lo descrito puede obtenerse tanto de otros jugadores como de diversos operadores, intermediarios y en plataformas de intercambio. La mayoría de los clientes son personas físicas. La demandante está presente en diversos foros, grupos y plataformas, como Facebook, Discord y Skype, en los que muchas personas juegan en línea. Aparece un anuncio en el que se informa de que hay oro propio del juego a la venta indicando los precios y las formas de entrar en contacto.

20. Para comprar oro propio del juego, el cliente contacta con las plataformas de comunicación, indica la cantidad deseada, se le informa de los precios y modos de pago y, tras efectuar el pago, se le redirige a una ubicación específica del juego, donde, una vez registrado, el jugador puede recibir el oro propio del juego. Para vender oro propio del juego también se le indica al cliente una ubicación del juego donde, una vez registrado y tras entregar el oro propio del juego, se efectúa el pago de acuerdo con las modalidades de pago indicadas por el vendedor.

21. En el curso de una inspección, la Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria Nacional del distrito de Panevėžys, Lituania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») comprobó que la demandante obtiene considerables rendimientos mediante la compra de oro propio del juego a personas físicas que posteriormente revende a un precio más elevado. Para el período en cuestión, de 2020 a 2023, se constataron ingresos por la venta de oro propio del juego por un importe de 199 580 euros en 2021, 163 428 euros en 2022 y 52 476 euros en 2023.

22. Puesto que el importe anual total de las contraprestaciones percibidas por la demandante en los últimos doce meses en el marco de su actividad económica consistente en la venta de oro propio del juego es superior a 45 000 euros, está obligada a pagar el IVA correspondiente. Al no hacerlo se le impuso, mediante decisión adoptada el 9 de enero de 2024, el pago de 46 688 euros (16 270 euros correspondientes a 2021, 21 351 euros correspondientes a 2022 y 9 067 euros correspondientes a 2023) en concepto de IVA. Al mismo tiempo, se confirmaron unas pérdidas fiscales de 12 327 euros en el ejercicio 2021 y de 21 843 euros en el ejercicio 2022.

23. La demandante, en desacuerdo con la decisión adoptada por la Administración tributaria, presentó una demanda ante el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania).

24. La demandante considera que los ingresos procedentes de la venta de oro propio del juego son ingresos derivados del comercio de monedas virtuales y, por lo tanto, están exentos del IVA. Si no se tratara de una moneda virtual, el oro propio del juego debería considerarse un bono polivalente, que, por tanto, no está sujeto al IVA. En cualquier caso, el valor total de las ventas de oro propio del juego no puede considerarse imponible a efectos del IVA. Dado que no cobra comisiones añadidas por la venta de oro propio del juego, a efectos del IVA, el valor imponible debe ser la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta del oro propio del juego.

IV. Procedimiento prejudicial

25. A raíz de ello, el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Está comprendida en el ámbito de aplicación de las operaciones exentas previstas en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA la venta de "oro" del juego *Runescape*?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿cuál debe ser la base imponible del oro propio del juego con arreglo a las disposiciones de la Directiva del IVA: la contraprestación total por la venta de dicho oro o únicamente la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, cuando el operador no cobra comisiones añadidas por la transmisión del oro propio del juego?»

26. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, solo han presentado observaciones por escrito la demandante, Lituania y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha decidido no celebrar una vista oral, de conformidad con el artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

27. La petición de decisión prejudicial ha sido presentada por el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania). Se trata de un órgano precontencioso encargado de examinar los litigios en materia fiscal. Como su nombre en lituano indica, se trata de un órgano dependiente del Gobierno y, por lo tanto, parte del Poder Ejecutivo. El Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) basa su legitimación para plantear cuestiones prejudiciales en que el Tribunal de Justicia dictó en 2010 una sentencia en la que declaró que era un órgano jurisdiccional competente para plantear cuestiones prejudiciales en el sentido del artículo 267 TFUE.[4] No obstante, el Tribunal de Justicia ya había decidido lo mismo en el año 2000 con respecto al Tribunal Económico-Administrativo Central español,[5] decisión que la Gran Sala corrigió en 2020.[6] Esto también relativiza la referencia a la antigua decisión sobre el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania de 2010.

28. Teniendo en cuenta la decisión de la Gran Sala de 2020, que, sin embargo, se refiere a la situación española, existen considerables dudas sobre la legitimación de un tribunal dependiente del Gobierno para plantear una cuestión prejudicial en el procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE. Como parte del Poder Ejecutivo, que solo interviene en el procedimiento precontencioso, dicho tribunal no sería, en principio, un órgano jurisdiccional (independiente) competente para plantear cuestiones prejudiciales.[7] Sin embargo, ninguna de las partes ha

4 Sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartados 34 y ss.

5 Sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartados 39 y ss.

6 Sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17), apartado 55.

7 Véase al respecto la sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17), apartados 72 y ss.

expresado dudas sobre su legitimación para plantear cuestiones prejudiciales. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no dispone de nuevos datos precisos sobre el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania. Por esta razón, me veo obligada a partir de la legitimación del Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania a los efectos de responder a la petición de decisión prejudicial.

B. Sobre el curso del examen

29. Mediante la primera cuestión prejudicial, el Tribunal Económico-Administrativo remitente solicita, en esencia, una interpretación de la exención fiscal prevista en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA (véase la parte C).

30. En caso de que la exención no sea aplicable, el Tribunal Económico-Administrativo remitente pregunta cuál es la base imponible de la venta de oro propio del juego. Por desgracia, en la segunda cuestión prejudicial no figura ninguna disposición del Derecho de la Unión que el Tribunal de Justicia deba interpretar. Dado que, en el marco jurídico, el Tribunal Económico-Administrativo remitente también ha citado disposiciones relativas a los bonos, la cuestión podría entenderse en el sentido de que desea saber cómo deben interpretarse los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA para poder decidir si el oro propio del juego debe considerarse un bono en el sentido de dicha Directiva (véase la parte D).

31. Sin embargo, en la segunda cuestión prejudicial se pregunta expresamente si debe considerarse que la base imponible de la venta del oro propio del juego es la contraprestación total o solo *la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta*, cuando el operador no cobra comisiones añadidas por la transmisión del oro. Dado que la imposición de la diferencia entre el precio de compra y el de venta está expresamente regulada en los artículos 311 y siguientes de la Directiva del IVA, la cuestión prejudicial también podría entenderse en el sentido de que el Tribunal Económico-Administrativo remitente pregunta por la interpretación del concepto de «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. Esta sería la cuestión más interesante, ya que normalmente solo están sujetas al régimen del margen de beneficio las entregas de bienes, mientras que el oro propio del juego (a diferencia del oro real) no es un bien, pero se ha comercializado como tal (véase la parte E).

C. Sobre la exención fiscal prevista en el artículo 135, apartado 1, letra e)

32. El artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA exime las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago. Para que las operaciones de la demandante con el oro propio del juego puedan acogerse a la exención, dicho oro debería ser un medio legal de pago. Sin embargo, esto puede negarse claramente, en consonancia con la opinión de la Comisión y de Lituania.

33. Es cierto que el Tribunal de Justicia, en su sentencia en el asunto Hedqvist,[8] extendió el concepto de medio legal de pago a los bitcoins. Al menos en aquel momento no eran un medio legal de pago en ningún lugar. Sin embargo, dado que podían utilizarse como medio de pago en Suecia, existen diferencias claras entre los bitcoins de entonces y el oro propio del juego de hoy.

[8] Sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartado 49.

34. Como ya señalé en su momento,[9] las diferentes versiones lingüísticas de la Directiva del IVA no aclaran si la exención fiscal se refiere únicamente al cambio entre dos medios legales de pago o si basta con que uno de ellos sea un medio legal de pago y el cambio se refiera a un medio de pago no legal.

35. El sentido y finalidad de la exención de las operaciones relativas a los medios legales de pago es no obstaculizar la convertibilidad de medios de pago con la recaudación de impuestos sobre el valor añadido.[10] Esto también es importante en lo que respecta al mercado interior. En efecto, en la medida en que las prestaciones transfronterizas requieren la conversión de monedas para el destinatario, la recaudación del impuesto sobre el valor añadido por el servicio de conversión encarece aún más la adquisición transfronteriza de prestaciones.

36. Según el Tribunal de Justicia, el sentido y la finalidad de las exenciones fiscales previstas en el artículo 135 de la Directiva del IVA se desprenden de su jurisprudencia, según la cual las exenciones fiscales establecidas en el artículo 135, apartado 1, letras d) a f), de la Directiva del IVA pretenden eliminar las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible.[11] Esto puede ser cierto, pero no justifica la inclusión de los «medios de pago privados». Más bien al contrario.

37. El legislador de la Directiva quería fomentar la fluidez de los pagos. Sin embargo, parece que partía de la base de que existía un sistema de pagos regulado por la ley. No se entiende por qué los Estados miembros, al adoptar la Directiva, supuestamente tenían interés en privilegiar el cambio a medios de pago alternativos no regulados y creados por particulares. El principio de neutralidad tampoco lo exige, ya que los medios legales de pago y los «bienes» definidos como medios de pago por los particulares (ya sean granos de cacao, como antiguamente en Sudamérica, o series electrónicas de ceros y unos, como hoy en día) son cosas diferentes, cuyo canje puede recibir un trato diferente a efectos del IVA.

38. No obstante, el Tribunal de Justicia ha ampliado la decisión del legislador de la Directiva («medio legal de pago»), que está justificada tanto por razones históricas como por la seguridad jurídica, mediante un concepto jurídico indeterminado («medio de pago aceptado por las partes»).[12] Esto es comprensible, ya que el órgano jurisdiccional remitente había declarado entonces de forma vinculante para el Tribunal de Justicia que, en Suecia, la «divisa virtual» bitcoin se utiliza, con carácter principal, para los pagos entre particulares en Internet. Bitcoin forma parte de las divisas virtuales denominadas «de flujo bidireccional», y por lo que respecta a su uso en el mundo real, estas divisas virtuales son análogas a las demás divisas intercambiables.[13]

39. Dado que el Tribunal de Justicia ha respaldado expresamente su decisión afirmando que, en el litigio principal, consta que la divisa virtual «bitcoin» no tiene ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago y que ciertos operadores la aceptan como tal,[14] esta ampliación de la norma de exención fiscal debe limitarse, en el marco de una interpretación estricta, a este ámbito.

9 Mis conclusiones presentadas en el asunto Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498), puntos 29 y ss.

10 Mis conclusiones presentadas en el asunto Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498), puntos 38 y ss.

11 Sentencias de 22 de octubre de 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartados 36 y 48, y de 19 de abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232), apartado 24.

12 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartado 50.

13 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartados 11 y 12.

14 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartado 52.

40. Por lo tanto, solo incluye aquellas monedas virtuales que, al igual que el bitcoin, se aceptan como medio de pago contractual directo entre operadores económicos y no tienen otra finalidad que la de servir como medio de pago. Sin embargo, como señala acertadamente la Comisión, no se puede hablar de uso como *único medio de pago* cuando una «moneda» solo se utiliza dentro de un juego. En ese caso, no se trata de un medio de pago, sino simplemente de un medio utilizado en el juego, es decir, dinero virtual. El uso de dinero virtual en el marco de un juego, aunque funcione como moneda o medio de pago, no puede equipararse al uso como medio de pago entre operadores económicos en el tráfico jurídico.

41. Por consiguiente, el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que solo exime las operaciones que se refieren, por una parte, a medios legales de pago y, por otra, a medios de pago no legales que son aceptados como medios de pago contractuales directos entre los operadores económicos y que, por lo tanto, no tienen otra finalidad que la de servir como medio de pago en las relaciones jurídicas.

D. ¿Oro propio del juego como bono en el sentido del artículo 30 bis?

42. Dado que la respuesta a la primera cuestión prejudicial es negativa, procede responder a la segunda. Como ya se ha expuesto, desafortunadamente en la segunda cuestión no existe ninguna disposición del Derecho de la Unión que el Tribunal de Justicia deba interpretar. Habida cuenta de que la demandante se ha defendido alegando la existencia de un bono polivalente, la cuestión podría entenderse en el sentido de que los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva del IVA deben interpretarse para poder decidir si el oro propio del juego debe considerarse un bono en el sentido de dicha Directiva.

43. El trasfondo es el hecho de que, según el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA, la entrega y la transferencia de un bono polivalente solo tienen efectos respecto del IVA en el momento de su canje. Sin embargo, esto presupone que el oro propio del juego pueda considerarse un bono en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva del IVA. Para ello deben cumplirse dos requisitos acumulativos.[15] Por un lado, el bien que debe entregarse o el posible suministrador deben resultar del bono o de sus condiciones. Esto no parece ser así ni en el supuesto del oro propio del juego ni en el de un medio de pago típico. En cualquier caso, la petición de decisión prejudicial no contiene información al respecto.

44. Por otra parte, el oro propio del juego tendría que dar lugar a la obligación de aceptarlo como una contraprestación por un servicio prestado. El objetivo de un bono es «certificar» la obligación de un sujeto pasivo de prestar (en este caso) un servicio. Esto también parece cuestionable, ya que el oro propio del juego en sí mismo es un servicio electrónico (una ventaja específica en el juego que se puede utilizar allí y, por lo tanto, con la que se puede jugar), como señala acertadamente Lituania. En este sentido, lo correcto sería que la compra del oro propio del juego en el juego (siempre que sea posible, algo sobre lo que tampoco se aporta información en la petición de decisión prejudicial) estuviera sujeta al IVA, siempre que el lugar de prestación del servicio se encuentre dentro de la Unión Europea. Por lo tanto, el oro propio del juego ya es, en sí mismo, la ventaja consumible y no solo sirve para obtener una ventaja consumible posterior en forma de un servicio aún por determinar. El mero hecho de que un servicio (oro propio del juego) pueda canjearse por otro (por ejemplo, un objeto como una «espada mágica»), en este caso dentro del juego, no convierte el servicio ya prestado en un bono.

[15] Sentencia de 28 de abril de 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304), apartados 20 y 21. Sobre los bonos univalentes, véase la sentencia de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bonos univalentes) (C-68/23, EU:C:2024:342), apartado 36.

45. Por último, como señalé en mis conclusiones presentadas en el asunto Lyko Operations (C-436/24),[16] el bono debe haber sido adquirido al emisor por un valor determinable como mínimo. Esto tampoco parece ser el caso del oro propio del juego en cuestión. Sin embargo, la petición de decisión prejudicial no es precisa a este respecto, ya que no queda claro de dónde procede el oro y también sería concebible, lo que la Comisión omite en sus observaciones, que se pueda comprar el oro propio del juego de forma onerosa (las denominadas «compras en la aplicación»). En este caso, en principio, el oro propio del juego no se adquiere, sino que se gana. Incluso si el oro propio del juego pudiera adquirirse de forma onerosa, el mero hecho de adquirir un servicio electrónico a cambio de una contraprestación no lo convierte en un bono, como se acaba de explicar.

46. Por lo tanto, el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA no es aplicable.

E. Sobre la aplicación del régimen del margen de beneficio con arreglo a los artículos 311 y siguientes

1. Planteamiento del problema

47. No obstante, con su última cuestión prejudicial, el Tribunal Económico-Administrativo remitente plantea un problema dogmático interesante. Este consiste en que un comerciante normal que compra y vende mercancías, en principio —el IVA debe ser neutro para él—, solo tributa por el valor añadido que ha creado (es decir, la diferencia entre el precio de compra y el de venta). Esto se consigue mediante la deducción del impuesto soportado, por lo que, por ejemplo, una empresa que vende sus mercancías a un precio inferior al de compra no tiene que pagar, en definitiva, el IVA.

48. Sin embargo, este no sería el caso de la demandante. En efecto, con su «comercio de oro», opera en un sector dominado por personas que no son sujetos pasivos y sus mercancías. Ahora bien, el derecho a deducir el impuesto soportado solo existe en el caso de adquisiciones realizadas a un sujeto pasivo [artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA]. En el caso de una compra de oro propio del juego (a una persona que no es un sujeto pasivo) por 100 y venta por 90, debería calcular el IVA correspondiente a los 90 recibidos y pagarlo, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA (en Lituania, con un tipo impositivo del 21 %, un importe correspondiente al 21/121). Incluso si vendiera por 120, debería calcular el IVA de los 120, lo que, con el tipo impositivo vigente en Lituania del 21 %, supondría una venta deficitaria para la demandante. La única posibilidad de evitarlo sería vender el oro propio del juego comprado por 100 por al menos 122, con el fin de obtener al menos un pequeño beneficio. Sin embargo, en ese caso, ningún jugador compraría oro propio del juego a la demandante, sino que lo ganaría él mismo o lo compraría a otro jugador (que no sea un sujeto pasivo) sin pagar el IVA.

49. Por lo tanto, para un sujeto pasivo (comerciante) existe una desventaja competitiva que le impide, en la práctica, comercializar con éxito este producto en su propio nombre. En consecuencia, si el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que debe considerarse que la base imponible viene constituida por la contraprestación total, el «comercio de oro» de la demandante pronto pasaría a ser historia. En ese caso, solo podría actuar, a lo sumo, como intermediaria entre compradores y vendedores, ya que en ese caso solo se gravaría la comisión (siempre que superara el límite establecido para las pequeñas empresas).

[16] Estas también serán presentadas el 11 de septiembre de 2025.

50. Sin embargo, esta problemática (exclusión del comercio por cuenta propia) no es nueva y se aborda en la Directiva del IVA, en los artículos 311 y siguientes, con el régimen del margen de beneficio. El mercado de bienes de ocasión presenta, en definitiva, exactamente estos problemas. Se comercializan bienes que proceden de vendedores particulares y que los consumidores también pueden adquirir de estos vendedores particulares. Por ello, un comerciante que desee vender bienes en nombre propio a otros particulares se enfrenta a una desventaja competitiva tan grande que el legislador le concede, en lugar de una deducción del impuesto soportado (que solo existe en el caso de la compra a un sujeto pasivo), una *deducción de la operación por la que se soporta el IVA*.

51. Por lo tanto, un comerciante puede deducir sus operaciones anteriores por las que se soporta el IVA de su volumen de negocios inicial en el marco del régimen del margen de beneficio para los bienes de ocasión que comercializa, y solo tiene que tributar por su margen comercial (margen de beneficio). Esto evita, por un lado, la doble imposición,[17] ya que solo se grava con el IVA adicional el valor añadido creado por él mismo (el margen). Por otra parte, reduce la desventaja competitiva frente a los vendedores particulares, ya que solo se aplica un impuesto sobre el valor añadido adicional al valor añadido creado por él.

52. Teniendo en cuenta que la demandante desea que a lo sumo se graven sus márgenes de beneficio y que en sus observaciones subraya expresamente que no tiene derecho a deducir el impuesto soportado, la cuestión también podría entenderse en el sentido de que deben interpretarse los artículos 311 y siguientes de la Directiva del IVA. A este respecto, habría que decidir si el oro propio del juego puede considerarse un bien de ocasión en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, y la demandante un revendedor en el sentido del punto 5 de dicho artículo, de modo que solo el margen de beneficio esté sujeto al IVA.

2. Interpretación del tenor

53. En primer lugar, la demandante debería considerarse un revendedor. Según el artículo 311, apartado 1, punto 5, de la Directiva del IVA, se considera sujeto pasivo revendedor «todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta».

54. Aunque el régimen del margen de beneficio constituye una excepción al régimen impositivo general, el Tribunal de Justicia[18] considera que en este caso la «regla de interpretación estricta no significa que los términos utilizados para definir dicho régimen hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos. En efecto, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal».

[17] Para más información, véanse las sentencias de 17 de mayo de 2023, État belge (IVA — Vehículos vendidos para la extracción de sus piezas) (C-365/22, EU:C:2023:415), apartado 23; de 18 de mayo de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389), apartado 26; de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), apartado 40, y de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213), apartado 25.

[18] Expresamente en relación con el régimen del margen de beneficio: sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartado 23, con remisión a la sentencia de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23 y jurisprudencia citada. Asimismo, sentencia de 1 de agosto de 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600), apartado 34.

55. Por lo tanto, es acertado que el Tribunal de Justicia [19] interprete en sentido amplio el concepto de revendedor, según el cual no es necesario que este adquiera habitualmente bienes de ocasión. Sin embargo, es dudoso que la reventa deba formar parte, en principio, del *ejercicio normal de la actividad* del revendedor. [20] Un órgano jurisdiccional difícilmente puede apreciar qué es lo que forma parte del ejercicio normal de la actividad de un sujeto pasivo, ya que se trata de una decisión empresarial genuina. Sin embargo, esta cuestión puede dejarse abierta en el presente caso, ya que la venta de oro propio del juego parece formar parte del ejercicio normal de la actividad de la demandante.

56. Además, el oro propio del juego debería ser un bien de ocasión en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. El concepto de «bien de ocasión» también debe interpretarse en sentido amplio, [21] ya que, a efectos del régimen del margen de beneficio, es irrelevante que se revenda un bien nuevo, poco usado o muy usado, siempre que haya sido adquirido previamente por un sujeto que no sea un empresario.

57. Aunque el oro se trata como un objeto en el juego y se intercambia por otros objetos, debe considerarse un servicio a efectos de la Directiva del IVA, ya que el artículo 24 de dicha Directiva define como servicio todo lo que no sea una entrega. Según el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, una entrega supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El oro propio del juego no es un bien corporal. Por lo tanto, la cuestión que se plantea es si tales servicios también pueden incluirse en el concepto de «bien de ocasión» cuando —en ese sentido existe un paralelismo con los bitcoins (véanse los anteriores puntos 38 y ss.)— se negocian en el tráfico jurídico como bienes de ocasión.

58. Si se interpreta literalmente el artículo 314 de la Directiva del IVA, solo están sujetas al régimen del margen de beneficio las entregas de bienes de ocasión. Sin embargo, el tenor es el punto de partida de la interpretación, no su punto final. Para determinar el significado de una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta tanto su tenor como su contexto y sus objetivos [22] y, en particular, su génesis. [23] A ello se añade la vinculación del legislador a normas de rango superior, por lo que los derechos de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben tenerse en cuenta en la interpretación, [24] así como el hecho de que la realidad pueda haber evolucionado y, por lo tanto, no haya podido tenerse en cuenta en el tenor histórico.

59. De acuerdo con el Abogado General Szpunar, el principio de separación de poderes exige una cierta moderación por parte del Tribunal de Justicia. [25] Solo se justifica una intervención en el contenido normativo de las disposiciones vigentes cuando estas son imprecisas, incompletas o contradictorias entre sí, o cuando su interpretación literal conduce a resultados contrarios no solo a los objetivos de estas disposiciones, sino también a principios fundamentales. Así sucede en el caso que nos ocupa.

[19] Sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartados 36 y ss.

[20] Sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartado 42.

[21] Sentencias de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), apartados 34 y ss., y de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213), apartados 25 y 26; véase también la sentencia de 17 de mayo de 2023, État belge (IVA — Vehículos vendidos para la extracción de sus piezas) (C-365/22, EU:C:2023:415), apartado 23.

[22] Así lo ha señalado también el Tribunal de Justicia: sentencias de 1 de agosto de 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600), apartado 31; de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartado 24; de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), apartado 24; de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118), apartado 41, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartado 34.

[23] Sentencias de 11 de julio de 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560), apartado 18, y de 17 de abril de 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257), apartado 44.

[24] Véase, a este respecto, también la sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartados 33 y 34.

[25] Conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242), puntos 46 y ss.

60. Es cierto que el término «entrega» se refiere a una entrega (de bienes) en el sentido de la legislación del IVA y, por lo tanto, en sentido técnico, como una delimitación con respecto a la prestación de un servicio. Sin embargo, el concepto de entrega en un sentido no técnico también abarcaría la venta de cosas que, aunque técnicamente se consideran servicios, en el lenguaje común se consideran más bien una transferencia del poder de disposición sobre un objeto y, en la realidad (en las relaciones jurídicas), se negocian como objetos y, por lo tanto, se tratan como bienes de ocasión.

61. Algunos ejemplos clásicos son la venta de una entrada en papel o un título de transporte físico, la venta de arte electrónico mediante un NFT que acredita la propiedad del mismo o la venta de «objetos» en un videojuego. Muy pocos jugadores de videojuegos considerarían que, por ejemplo, la adquisición de una «espada mágica» es un servicio prestado por el operador del juego o por otro vendedor y que este no les ha concedido ningún derecho de disposición sobre «su espada mágica».

3. Interpretación histórica

62. Si se analiza la génesis del régimen del margen de beneficio, llama la atención que este se introdujo muy tarde y *a posteriori* en la Directiva del IVA.[26] La Comisión presentó una primera propuesta en 1973, que solo dio lugar a una disposición transitoria.[27] La segunda propuesta de la Comisión, presentada en 1978,[28] fracasó y no presentó una tercera hasta 1989.[29]

63. De la exposición de motivos de esta última propuesta de la Comisión se desprende que el régimen del margen de beneficio colma una «laguna importante en lo que respecta al principio de neutralidad del sistema común del [IVA]».[30] El motivo fueron los problemas que planteaba la reimportación transfronteriza de bienes de ocasión por particulares, lo que explica que se centrara la atención en los «bienes corporales».

64. Sin embargo, la Comisión señala expresamente que su propuesta tiene por objeto aplicar una «prohibición de principio de cualquier doble imposición».[31] A este respecto, se pretendía encontrar una solución para los *bienes de ocasión reintroducidos* en el circuito económico por los comerciantes, ya que estos ya han sido gravados con el IVA en el momento de su adquisición por parte de particulares y volverían a ser gravados con el IVA en caso de reventa por parte de un comerciante. Se trata de una disposición especial que «solo es aplicable a las empresas especializadas en estos mercados».[32]

[26] Véanse también, en relación con la génesis: sentencias de 9 de julio de 1992, «K» Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315), apartado 16, y de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer y Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608), apartado 11.

[27] Propuesta de 29 de junio de 1973, DO 1973, C 80, p. 1, que acabó convirtiéndose en la disposición transitoria del artículo 32 de la Sexta Directiva.

[28] Propuesta de 11 de enero de 1978, DO 1978, C 26, p. 2.

[29] Propuesta de 11 de enero de 1989, DO 1989, C 76, p. 10.

[30] Propuesta de la Comisión al Consejo de 3 de febrero de 1988 — COM(88) 846 final. Se puede encontrar una copia de la versión alemana de esta exposición de motivos en la exposición de motivos de la transposición a la UStG alemana (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios): véase la recomendación de resolución y el informe de la Comisión de Hacienda de 13 de febrero de 1990, BT-Drucksache 11/6420 (anexo 2): «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE, Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección» (doc. CE 4204/89), introducción.

[31] BT-Drucksache 11/6420, anexo 2, bajo I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, anexo 2, bajo I, al final.

65. La Comisión destaca el amplio ámbito de aplicación de la normativa especial. «Sin embargo, esto se ajusta al principio de evitar la doble imposición en todos los casos en que se revenden bienes que contienen un IVA residual no deducible». [33] No obstante, la distinción entre los bienes de ocasión que aún contienen un IVA residual y los que no lo contienen es tan difícil que deben incluirse todos los bienes de ocasión para «evitar una división de las actividades del sujeto pasivo revendedor». [34] Es posible que el régimen del margen de beneficio se vinculara a la entrega de bienes de ocasión porque en aquel momento se partía de la base de que un servicio siempre se consume en el momento de su prestación y, por lo tanto, no puede ser objeto de comercio posterior.

66. Sin embargo, ni en 1978 ni en 1989 era previsible que, gracias especialmente a Internet, surgiera un mercado secundario para muchos otros artículos que se comercializan como mercancías, pero que no son bienes corporales. El comercio de entradas para conciertos, etc., es un ejemplo clásico que, gracias a diversas plataformas en línea, permite la compra a vendedores privados y la reventa a otros compradores privados. En el presente caso, la demandante también ha encontrado una forma de comprar bienes incorporales (oro propio del juego) a vendedores privados y revenderlos a compradores privados. Suponiendo que los compradores privados hayan adquirido a su vez el oro propio del juego a título oneroso (las denominadas «compras en la aplicación»), no existe una gran diferencia con la problemática descrita en su momento por la Comisión.

67. En cualquier caso, la génesis del régimen del margen de beneficio no permite concluir que el comercio de servicios «de ocasión» haya sido deliberadamente excluido y ello por motivos concretos.

4. Interpretación con arreglo al objetivo del régimen del margen de beneficio

68. El sentido y la finalidad del régimen del margen de beneficio consisten principalmente en cumplir el principio de neutralidad, como señaló la Comisión en su propuesta de introducción de dicho régimen.

69. Por una parte, el principio de neutralidad exige garantizar la igualdad de condiciones competitivas de un sujeto pasivo comerciante, permitiéndole deducir la operación por la que soporta el IVA de su volumen de negocios inicial y tributar únicamente por la diferencia. Por otra, según la Comisión, se pretende evitar la doble imposición del IVA residual que suele gravar los bienes de ocasión. Ambos aspectos se recogen también en el considerando 51 y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [35]

70. Ambos objetivos deben considerarse a la luz de la Carta de los Derechos Fundamentales, a la que también está vinculado el legislador de la Unión desde el Tratado de Lisboa. [36] Por este motivo, también debería existir una razón justificativa para gravar de manera diferente el comercio de bienes de ocasión y el comercio de servicios «de ocasión», violando así el principio de neutralidad.

[33] BT-Drucksache 11/6420, anexo 2, al artículo 1, capítulo A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, anexo 2, al artículo 1, capítulo A.1. También en este sentido, las sentencias de 1 de agosto de 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600), apartado 39, y de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartado 36.

[35] Sentencias de 1 de agosto de 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600), apartado 36; de 11 de julio de 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560), apartado 27; de 18 de mayo de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389), apartado 25; de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), apartado 39; de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118), apartado 47, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartados 37 y 41.

[36] Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartados 38 y ss.

71. Esto recuerda la cuestión recientemente resuelta por el Tribunal de Justicia sobre si, en el régimen del margen de beneficio en el comercio de obras de arte, puede distinguirse en función de la forma jurídica bajo la que el autor de una obra de arte ejerce su actividad económica. El Abogado General Szpunar [37] acertó al responder negativamente a esta cuestión, alegando que no existía ninguna razón objetiva que lo justificara. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha confirmado que el principio de neutralidad se opone a que los sujetos pasivos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA. [38]

72. Tampoco en este caso se aprecia motivo objetivo alguno para establecer una diferenciación. Por principio, la diferenciación entre entregas y prestaciones de servicios se realiza en la legislación sobre el IVA por razones puramente técnicas, ya que a ella pueden vincularse (por lo general, por razones prácticas) diferentes lugares de imposición, diferentes sujetos pasivos, diferentes tipos impositivos y exenciones fiscales. Sin embargo, los objetivos perseguidos con el régimen del margen de beneficio, a saber, evitar la doble imposición o una desventaja competitiva, son independientes de estas razones técnicas. La cuestión de la imposición normal o conforme al régimen del margen de beneficio no depende de la distinción técnica entre servicios y entregas, siempre que los servicios no se consuman inmediatamente, sino que se revendan como bienes (por ejemplo, las entradas).

73. En parte, la clasificación a efectos del IVA de los bienes comercializados es incluso contraria a la clasificación civil, lo que hace que las consecuencias fiscales tan diferentes para el comerciante parezcan aún más dudosas. Así, por ejemplo, los derechos de entrada son, en el Derecho civil alemán, títulos al portador que se transfieren como objetos, ya que el derecho derivado del título sigue al derecho sobre el título [véase el artículo 807 del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil)]. Por lo tanto, se trata en realidad de una entrega (del documento), pero a efectos del IVA se considera un servicio (derecho de acceso). Sin embargo, la calificación a efectos del IVA no cambia el hecho de que las entradas se transfieren y comercializan como objetos en transacciones comerciales.

74. Sin embargo, para los servicios que se comercializan como bienes de ocasión, no existe en la Directiva del IVA una norma comparable al régimen del margen de beneficio que mitigue la desventaja competitiva de las empresas operadoras y evite la doble imposición. Esta falta de normativa (laguna jurídica) genera un conflicto con el principio de neutralidad (como expresión del artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales), que, sin embargo, no da lugar a la invalidez de la Directiva, sino que puede resolverse mediante una aplicación analógica [39] de los artículos 311 y siguientes de la Directiva del IVA. En efecto, al parecer, el legislador no pensó en un mercado secundario de servicios «de ocasión».

75. En este sentido, ni siquiera teniendo en cuenta el amplio margen de apreciación del legislador se aprecia un objetivo jurídicamente admisible ni una razón plausible que justifique la restricción del régimen del margen de beneficio a las entregas. El principio de igualdad de trato del artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales, que forma parte del Derecho primario, también aboga en este caso por una interpretación ampliada del régimen del margen de beneficio a los servicios que se comercializan como bienes de ocasión.

[37] Conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438), punto 29.

[38] Sentencia de 1 de agosto de 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600), apartados 41 y ss.

[39] Esto también lo defienden (al menos en Alemania) reconocidos expertos en Derecho fiscal: Wäger, C., «Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL», *Deutsches Steuerrecht 2017*, p. 2017 (2020 y 2021); Stadie, H., en Rau/Dürrwächter, *Kommentar zum UStG*, introducción, apartado 613 (versión: enero de 2024); Hey, J./Hoffsümmer, P., «Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen», Umsatzsteuer-Rundschau 2005, p. 641 (648).

76. Sin embargo, si el oro propio del juego no ha sido comprado por un sujeto pasivo, sino que, en principio, solo puede ganarse jugando, en mi opinión no existe comparabilidad. También quedaría excluida (por regla general) la posibilidad de que existiera un IVA residual que debiera tenerse en cuenta. Por lo tanto, no cabría considerar una aplicación analógica para evitar la doble imposición. Corresponde al Tribunal Económico-Administrativo remitente decidir si este es el caso del oro propio del juego.

5. Conclusión parcial

77. A fin de tener en cuenta el progreso técnico y dado que no hay indicios de que el comercio de servicios «de ocasión» haya sido excluido deliberadamente y por razones objetivas del régimen del margen de beneficio, puede considerarse la aplicación analógica de los artículos 311 y siguientes de la Directiva del IVA a los servicios comercializables. Lo determinante es que estos servicios se comercialicen en un mercado secundario de forma comparable a los bienes de ocasión normales.

VI. Conclusión

78. Por consiguiente, propongo que se responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) de la siguiente manera:

«1. El artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que solo exime las operaciones relativas a medios legales de pago o a medios de pago no legales que sean aceptados como medios de pago contractuales directos entre operadores económicos y que, por lo tanto, no tengan otra finalidad que la de servir como medio de pago en las relaciones jurídicas.

2. El oro propio del juego (como servicio electrónico) no sirve únicamente para obtener posteriormente una ventaja consumible en forma de un servicio aún por determinar al que estaría obligado el emisor de un bono, sino que es en sí mismo una ventaja consumible. Por lo tanto, no se trata de un bono en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva 2006/112.

3. El artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse, a la luz de la evolución tecnológica, en sentido teleológico amplio, de modo que también se incluyan los bienes incorporales transferibles, siempre que se comercialicen en el tráfico jurídico como bienes corporales. Lo determinante es que estos servicios se comercialicen en un mercado secundario de forma comparable a los bienes de ocasión normales e incluyan generalmente el IVA residual. Corresponde al Tribunal Económico-Administrativo remitente decidir si este es el caso del oro propio del juego.»