Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. TAMARA ĆAPETA
presentadas el 24 de febrero de 2022 [1]

Asunto C-637/20

Skatteverket
contra
DSAB Destination Stockholm AB

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Hecho imponible — Tarjeta turística — Directiva (UE) 2016/1065 — Concepto de "bono"»

I. Introducción

1. Hoy en día los bonos son muy comunes en el mercado (por ejemplo, cheques regalo y tarjetas prepagadas que pueden utilizarse en distintos comercios). Sin embargo, aunque su uso resulta relativamente sencillo para los consumidores, los bonos han resultado ser instrumentos complejos en lo que respecta a su tratamiento a efectos del IVA. [2] En consecuencia, el legislador de la Unión introdujo en 2016 varias modificaciones [3] en la Directiva 2006/112/CE (en lo sucesivo, Directiva IVA) [4] con el fin de aclarar la aplicación del IVA a los bonos. [5] En el presente asunto, se insta al Tribunal de Justicia a que arroje luz sobre esas aclaraciones legislativas.

2. Mediante su petición de decisión prejudicial, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) solicita que se aclare el significado de «bono» en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva IVA. Ello permitirá a dicho órgano jurisdiccional resolver sobre el tratamiento fiscal que debe aplicarse a la tarjeta turística que se ofrece a las personas que visitan la ciudad de Estocolmo.

[1] Lengua original: inglés.

[2] Según se pone de manifiesto en mis conclusiones presentadas el 27 de enero de 2022 en el asunto GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63).

[3] Véase la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos (DO 2016, L 177, p. 9; en lo sucesivo, «Directiva de 2016»).

[4] Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y en DO 2015, L 323, p. 31).

[5] Véanse, en ese sentido, los considerandos 1, 3 y 8 de la Directiva de 2016.

II. Marco jurídico

3. La Sexta Directiva 77/388/CEE[6] fue derogada por la Directiva IVA con efectos a partir del 1 de enero de 2007.

4. El ámbito de la Directiva IVA figura en su artículo 2, apartado 1. La letra c) del citado apartado dispone que «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal» estarán sujetas al IVA.

5. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA define la expresión «entrega de bienes» como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» mientras que el artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva define la expresión «prestaciones de servicios» como «todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes».

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

7. Según el artículo 30 *bis*, punto 2, de esa misma Directiva se entenderá por «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. En cambio, su artículo 30 *bis*, punto 3, dispone que se entenderá por «bono polivalente» cualquier bono que no sea un bono univalente.

8. Según el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva IVA, 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. El segundo párrafo del artículo 30 *ter*, apartado 2, destaca que «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».

9. De conformidad con el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

10. Según el 73 *bis* de la misma Directiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73, la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre

[6] Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.

11. Los artículos 30 *bis*, 30 *ter* y 73 *bis* de la Directiva IVA fueron introducidos mediante la Directiva de 2016. Los considerandos pertinentes de esa Directiva tienen el siguiente tenor:

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

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

(3) En vista de las nuevas normas sobre el lugar de la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de televisión y radiodifusión, así como sobre el de los servicios prestados por vía electrónica, que son aplicables desde el 1 de enero de 2015, es preciso encontrar una solución común para los bonos a fin de garantizar que no se produzcan incongruencias respecto de las entregas de bonos entre Estados miembros. A tal fin, resulta esencial establecer normas que aclaren el trato que corresponde a efectos del IVA a los bonos.

(4) Las mencionadas normas solo deben tener por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. No obstante, no deben ser objeto de estas normas los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos.

(5) Las disposiciones relativas a los bonos no deben provocar ningún cambio en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes.

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

III. Hechos, litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. DSAB Destination Stockholm, demandante en el litigio principal, emite y vende tarjetas turísticas a personas que visitan Estocolmo (Suecia).

13. Según la resolución de remisión, esa tarjeta otorga a sus titulares el derecho a acceder a alrededor de sesenta atracciones, tales como lugares de interés y museos, por un período de tiempo limitado y hasta un cierto importe. Los titulares de esa tarjeta también tienen acceso ilimitado a servicios de transporte durante la validez de la tarjeta, y la posibilidad de incorporarse a visitas guiadas ofrecidas por líneas de autobuses y barcos turísticos de parada libre.

14. Los servicios incluidos en la tarjeta están sujetos a impuestos, con distintos tipos impositivos, o están fiscalmente exentos. El titular de la tarjeta puede utilizarla simplemente presentándola ante un lector de tarjetas especial, sin que sea necesario realizar ningún pago adicional. En virtud de un contrato celebrado con el emisor de la tarjeta, el proveedor recibe una contraprestación del emisor por cada entrada o uso. El proveedor no está obligado a aceptar que el titular de la tarjeta la use más de una vez, salvo en los servicios de transporte, que pueden disfrutarse de forma ilimitada. El emisor no garantiza un número mínimo de visitantes. Una vez que se alcanza el límite de valor, la tarjeta deja de ser válida.

15. Hay varias versiones de la tarjeta turística de Estocolmo con diferentes períodos de validez y límites de valor. Una tarjeta para adultos de veinticuatro horas de validez cuesta 669 SEK (unos 65 euros). Durante el período de validez, el titular de la tarjeta puede usarla para pagar servicios hasta un valor máximo de 1 800 SEK (175 euros aproximadamente). El período de validez comienza a contar cuando la tarjeta se usa por primera vez y la citada tarjeta debe utilizarse en el plazo de un año a contar desde su fecha de compra.

16. La demandante en el litigio principal solicitó una decisión fiscal anticipada a la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia), para que confirmara que dicha tarjeta turística es un bono polivalente.

17. Sin embargo, la Comisión de Derecho Tributario llegó a la conclusión opuesta. A la luz de la definición del término «bono», en relación con las disposiciones relativas al cálculo de la base imponible, consideró que un bono debe tener un valor nominal determinado o estar asociado a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios. En su opinión, es preciso que el bono establezca claramente qué se puede obtener a cambio del mismo, si bien —cuando se trata de un bono polivalente— puede existir incertidumbre sobre, por ejemplo, el tipo impositivo o el país de tributación.

18. La controversia entre el Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia) y la DSAB Destination Stockholm en relación con dicha decisión fiscal anticipada está actualmente pendiente ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

19. Las partes discrepan principalmente sobre si la tarjeta turística debe considerarse un bono. Por un lado, la Administración Tributaria entiende que la tarjeta de que se trata no es un bono, porque tiene un elevado valor máximo y un período de validez muy breve, de manera que es prácticamente seguro que un consumidor medio no agotará todas las posibilidades que ofrece.

20. Por otro lado, DSAB Destination Stockholm opina que la tarjeta es un bono porque los proveedores están obligados a aceptarla como contraprestación.

21. El órgano jurisdiccional remitente destaca, en primer lugar, que las disposiciones de la Directiva IVA referentes a los bonos son relativamente nuevas y se aplican a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.[7] En segundo lugar, expone que la cuestión del tratamiento que debe darse a las tarjetas turísticas fue objeto de debate en el Comité del IVA de la Unión,[8] pero que no se llegó a un consenso al respecto.[9] Por último, el órgano jurisdiccional remitente observa que el Tribunal de Justicia aún no ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la forma en que deben interpretarse los términos «bono» y «bono polivalente».

22. En estas circunstancias el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 30 *bis* de la Directiva IVA en el sentido de que una tarjeta como la controvertida en el litigio principal, que confiere a su titular el derecho a recibir diversos servicios en un lugar determinado, durante un período de tiempo limitado y hasta un importe determinado, constituye un bono, y, en estas circunstancias, un bono polivalente?»

23. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia DSAB Destination Stockholm, la Administración Tributaria, el Gobierno italiano y la Comisión Europea.

IV. Análisis

24. El órgano jurisdiccional remitente solicita orientación, en primer lugar, sobre cómo debe interpretarse el término «bono», introducido en la Directiva IVA mediante la Directiva de 2016. Esa interpretación resulta necesaria para permitir al órgano jurisdiccional remitente decidir si la tarjeta turística de Estocolmo está comprendida en ese concepto. En caso de que esa tarjeta sea efectivamente un bono, el órgano jurisdiccional remitente pide, en segundo lugar, que se aclare el concepto de «bono polivalente».

25. Responderé a esas preguntas del siguiente modo. En primer término, a efectos de explicar por qué se ha suscitado esa pregunta, examinaré la evolución producida en el tratamiento a efectos del IVA de las tarjetas turísticas antes de la adopción de la Directiva de 2016. A continuación, analizaré el contexto legislativo y las normas correspondientes que introdujeron las modificaciones en la Directiva IVA a fin de determinar qué se entiende por «bono». En último lugar, responderé a la pregunta de si las tarjetas turísticas cumplen los requisitos para constituir bonos a efectos del IVA.

A. Tratamiento a efectos del IVA de las tarjetas turísticas antes de la Directiva de 2016

26. El hecho de que no se haya solicitado nunca al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre el tratamiento a efectos del IVA de las tarjetas turísticas no significa, no obstante, que las autoridades tributarias y los tribunales de los Estados miembros no hayan aplicado el Derecho de la Unión al

7 Es pacífico entre las partes en el litigio principal que este asunto versa sobre el uso de tarjetas turísticas después del 1 de enero de 2019 y la resolución de remisión no contiene ninguna indicación en sentido contrario.

8 El artículo 398, apartado 1, de la Directiva IVA está redactado en los siguientes términos: «Se crea un Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido, denominado "Comité del IVA"».

9 Comité del IVA, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019; «Working Paper No 983, New Legislation», 13 de noviembre de 2019 y «Working Paper No 987, Minutes», 2 de diciembre de 2019.

tratamiento a efectos del IVA de dichas tarjetas. No obstante, reseñas sobre jurisprudencia nacional, recogidas en la doctrina [10] y en la documentación del Comité del IVA [11] ponen de manifiesto que el Derecho de la Unión se ha aplicado de distinta forma.

27. De los informes del Comité del IVA [12] se desprende que las tarjetas turísticas han recibido tres tratamientos distintos a efectos del IVA. Según el primero, estaban exentas del impuesto. La operación entre la entidad emisora y el titular de la tarjeta estaba exenta sobre la base del artículo 13, parte B, letra d), punto 1, de la Sexta Directiva [actualmente artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA] al ser considerada una concesión de créditos. La operación entre los emisores de las tarjetas y los proveedores también estaban exentas, aunque esta vez con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), punto 2), de la Sexta Directiva [actualmente artículo 135, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA] que se refiere a la garantía de pagos. Sin embargo, aunque los Estados considerasen que las operaciones realizadas con tarjetas turísticas constituían créditos y garantías de pago, tenían la posibilidad de permitir a los sujetos pasivos optar por que esas operaciones, de otro modo exentas, tributasen por el IVA con arreglo al artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva [actualmente artículo 137, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA]. [13]

28. Por lo tanto, según parece, el primer enfoque adoptado en relación con el tratamiento de las tarjetas turísticas a efectos del IVA fue la exención con opción de tributación. [14] En lo sucesivo haré referencia a este enfoque como alternativa de la «exención».

29. Conforme a un segundo planteamiento, que denominaré alternativa de «tributación plena», las operaciones realizadas con tarjetas turísticas están sujetas al IVA. El emisor de una tarjeta turística debe aplicar el IVA a la venta de la tarjeta sobre la base del importe nominal total indicado en esa tarjeta. [15] Cada uno de los servicios que se presten con arreglo a una tarjeta turística también está sujeto al IVA. Hay pruebas de que, en su jurisprudencia anterior a la aplicación de la Directiva de 2016, [16] el órgano jurisdiccional remitente aplicó ese tratamiento a las tarjetas turísticas. [17] Los informes del Comité del IVA apuntan a que, en la práctica, otros Estados miembros también han calificado de ese modo a las tarjetas turísticas. [18]

30. La tercera alternativa, que denominaré la alternativa del margen de beneficio, también grava con el IVA las operaciones realizadas con una tarjeta turística. Al igual que en la segunda alternativa, el IVA también se aplica a la entrega de la tarjeta turística por su emisor. Sin embargo, la base imponible no es el valor nominal total de la tarjeta, sino el importe que resta tras deducir el importe pagado como contraprestación por los servicios efectivamente prestados, el llamado margen de beneficio. [19] En concreto, una vez que la tarjeta ha sido usada, su emisor recaba información de los distintos proveedores y abona la contraprestación por los servicios efectivamente prestados. El IVA se incluye en esa contraprestación y no es deducible. A

[10] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *Intertax*, vol. 45(2), 2017, p. 150.

[11] Comité del IVA, «VAT Treatment of "tarjetas turísticas"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019.

[12] *Ibidem.*

[13] Comité del IVA, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23 y 24 de octubre de 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Comité del IVA, «VAT Treatment of "tarjetas turísticas"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019.

[15] *Ibidem*, p. 6.

[16] Sentencia del Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 de octubre de 2018, asunto 1980-18, cuyo resumen está disponible en inglés bajo el título «Supply of City Card — Entrance to attractions — Supply of a service or not», de la base de datos IBFD.

[17] El artículo 2 de dicha Directiva establece que sus disposiciones se aplican a partir del 1 de enero de 2019.

[18] Comité del IVA, «VAT Treatment of "tarjetas turísticas"», *Information Paper*, 3 de abril de 2019.

[19] *Ibidem*, p. 5.

continuación, el emisor de la tarjeta declara el IVA correspondiente a la diferencia entre la contraprestación recibida por la tarjeta y la contraprestación que ha pagado por las operaciones efectivamente realizadas.

31. De lo anterior se desprende que, a efectos del IVA, las tarjetas turísticas han recibo, al menos, tres tratamientos distintos.

32. Como se expondrá a continuación, si las tarjetas turísticas se consideran bonos, únicamente resulta adecuado como método de tributación por el IVA de las tarjetas turísticas la tercera alternativa relativa al «margen de beneficio», al menos en lo que respecta a las tarjetas turísticas concebidas como bonos polivalentes. La primera alternativa, la de la «exención», que asimila las tarjetas turísticas a instrumentos de pago, sería contraria a la finalidad de la Directiva de 2016 que, como se indica en su considerando 6, tiene por objeto distinguir en mayor medida los bonos de los instrumentos de pago. [20] La segunda alternativa, relativa a la «tributación plena», no sería compatible con el régimen fiscal aplicable a los bonos, al margen de que se trate de un bono univalente o polivalente. A pesar de que esa alternativa de tributación sea probablemente la más eficiente en términos de recaudación del impuesto, genera un riesgo de doble tributación o de gravar bienes o servicios que de otra manera estarían exentos (como entradas a museos, por ejemplo). Por lo tanto, esa alternativa también sería contraria al objetivo de la Directiva de 2016 que consiste en evitar la doble imposición o ausencia de imposición aclarando el tratamiento de los bonos a efectos del IVA. La alternativa del «margen de beneficio» soslaya con éxito el problema de la doble imposición, aunque es ligeramente más complicada de aplicar. Sin embargo, con carácter general, lo que para un lego puede parecer difícil a primera vista en determinadas ocasiones, para profesionales acostumbrados a ese régimen fiscal puede no ser tan complicado de aplicar. [21]

B. Directiva de 2016

33. En lo que concierne a los métodos de interpretación jurídica, ha de tenerse en consideración la intención del legislador, en la medida en que esta pueda deducirse del propio texto o de la génesis y de los antecedentes. [22] Por lo tanto, es necesario analizar la finalidad y la estructura general de la Directiva de 2016 y examinar el texto que define el contenido del concepto «bono».

1. Finalidad y estructura general de la Directiva de 2016

34. El preámbulo de un acto legislativo suele resultar útil para comprender los motivos del legislador para adoptar las normas recogidas en él. El considerando 1 de la Directiva de 2016 explica que las modificaciones se propusieron porque no estaba suficientemente claro cómo debían aplicarse las normas del IVA existentes a los bonos. Por consiguiente, era necesario ofrecer aclaraciones para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de las operaciones con bonos en los distintos Estados miembros. Lo anterior queda corroborado por los considerandos 2 y 3, que señalan que el legislador pretendió asegurar mayor certidumbre y uniformidad en el tratamiento de los bonos. Los considerandos iniciales también ponen de manifiesto la intención de garantizar que el tratamiento de los bonos sea coherente con el principio de un impuesto

[20] Para más detalle sobre la distinción entre bonos e instrumentos de pago, véanse los puntos 45 y 53 de las presentes conclusiones.

[21] Véase, a este respecto, Amand, C., «Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019», *La semaine fiscale*, n.º 277, 20-26 de marzo de 2017, p. 2.

[22] Véase, en tal sentido, la reciente sentencia de 9 de noviembre de 2021, Bundesrepublik Deutschland (Mantenimiento de la unidad familiar) (C-91/20, EU:C:2021:898), apartados 49 y 52.

general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, y que las aclaraciones que aporta deberían contribuir a evitar incoherencias, distorsiones de la competencia y doble imposición o ausencia de imposición, y a reducir el riesgo de elusión fiscal.

35. Nada apunta, por consiguiente, a que el legislador pretendiera introducir un tratamiento nuevo y especial para los bonos distinto del régimen general del IVA aplicable a la entrega de bienes y a la prestación de servicios. [23] Su objetivo simplemente era proporcionar las aclaraciones que el régimen «general» existente ya exigía al ser aplicado a los bonos.

36. Toda vez que las nuevas normas sobre los bonos no constituyen una excepción al régimen fiscal general de la Unión, no estoy de acuerdo con la Administración Tributaria y con el Gobierno italiano en que esas normas deben interpretarse de forma estricta.

37. Para aclarar el régimen del IVA aplicable a los bonos, la Directiva de 2016 introdujo los artículos 30 *bis*, 30 *ter* y 73 *bis* en la Directiva IVA general. Los lugares en los que se incluyeron las nuevas disposiciones dentro de la estructura de la Directiva IVA general también abogan a favor de considerar esas modificaciones como meras reformulaciones de la ley según se venía aplicando a los bonos.

38. Los artículos 30 *bis* y 30 *ter* están incluidos en la parte de la Directiva IVA que se refiere al «Hecho imponible» como un nuevo capítulo 5, titulado «Disposiciones comunes a los capítulos 1 y 3». El artículo 73 *bis* se introdujo en la parte de la citada Directiva que guarda relación con la «Base Imponible». Al inicio de dicha disposición se indica que esta se aplica «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73». Por lo tanto, respeta el régimen general pero lo explica con mayor detalle en lo que respecta a su aplicación a los bonos polivalentes.

2. Definición de «bono» recogida en la Directiva IVA

39. El artículo 30 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA define el bono como un instrumento que implica la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y que contiene información sobre los bienes o servicios para los que el bono pueda usarse como contraprestación o, en su caso, la identidad de los posibles suministradores o prestadores.

40. Ha de señalarse que esa definición no incluye todos los instrumentos que comúnmente se denominan bonos. [24] Uno de ellos es el «bono de descuento». Está excluido de la definición de la Directiva IVA a pesar de estar previsto en la propuesta inicial de la Directiva de 2016. [25] Según se establece en el considerando 4 de la Directiva de 2016, los bonos de descuento se excluyeron porque esos instrumentos únicamente permiten a su titular recibir un descuento al adquirir bienes o servicios pero no pueden usarse, en sí, como contraprestación por la entrega de bienes o

[23] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», citado en la nota 10, p. 156.

[24] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», citado en la nota 10; Bijl, J. B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

[25] La propuesta inicial establecía, sin embargo, una categoría especial de «bono de descuento» adicional a la de «bono univalente» y a la de «bono polivalente». Véase el considerando 5, y los artículos 25, letra e), y 30 *bis*, apartado 1, de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos (COM/2012/0206 final — 2012/0102).

la prestación de servicios. En cualquier caso, la tarjeta turística no puede considerarse un bono simplemente por el hecho de que suele tener esa denominación. Para tener la consideración de bono, debe cumplir los dos requisitos previstos en el artículo 30 *bis* de la Directiva IVA.

41. Los dos requisitos que establece el artículo 30 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA son acumulativos.

42. El primero de ellos consiste en que el instrumento debe incorporar la obligación de los suministradores o proveedores de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de los servicios que suministran.

43. En sus observaciones ante el Tribunal de Justicia, DSAB Destination Stockholm insiste en que ese requisito es decisivo para apreciar si un instrumento es un bono. Sin embargo, el Gobierno italiano aduce que la característica esencial del bono es que otorga al titular el derecho a obtener bienes o servicios, en una cantidad y de una calidad específicas, de predeterminados suministradores o proveedores.

44. Aunque el derecho a obtener bienes o servicios al usar el bono suele ser inherente a esos instrumentos, esa característica no se consideró determinante a efectos de su definición. En la propuesta inicial, el artículo 30 *bis* disponía que «por "bono" se entenderá un instrumento que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios […]».[26] Sin embargo, la redacción definitiva de dicha disposición no menciona el derecho a recibir bienes o servicios como elemento constitutivo de un bono, sino que se centra más bien en la obligación del suministrador o proveedor de aceptar ese instrumento como contraprestación.[27] Por lo tanto, debe rechazarse la alegación del Gobierno italiano de que el derecho a recibir bienes o servicios constituye una característica esencial de los bonos.

45. El segundo requisito que debe cumplir un instrumento para ser un bono es que los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores consten en el propio instrumento o en la documentación correspondiente. Con carácter general, se estima que ese elemento diferencia los bonos de los instrumentos de pago convencionales.[28]

46. Ese requisito está redactado incluyendo una alternativa de manera que, para que un instrumento sea un bono, basta con que estén claros los bienes o servicios que pueden adquirirse con él. Si los bienes y servicios no están especificados en el citado instrumento, es suficiente con que lo estén los suministradores de bienes o proveedores de servicios que están obligados a aceptar el bono como contraprestación.

47. La definición de bono recogida en la Directiva IVA permite pues concluir que un instrumento constituye un bono siempre que reúna los dos requisitos antes indicados. Sin embargo, su texto no responde a la pregunta de si todo instrumento que reúna ambos requisitos debe ser necesariamente considerado un bono. A continuación propondré una respuesta a esta pregunta al examinar si las tarjetas turísticas cumplen los dos requisitos establecidos en el artículo 30 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA.

[26] *Ibidem.*

[27] Para una interpretación similar del resultado del procedimiento legislativo véase Terra, B. J.M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, «7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher».

[28] Terra, B. J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27-34, pp. 28.

C. Tratamiento fiscal de las tarjetas turísticas

48. La variedad de tarjetas turísticas [29] disponibles no significa que todas las tarjetas turísticas deban considerarse automáticamente bonos. Esa es más bien una cuestión que ha de determinarse caso por caso. Únicamente aquellas tarjetas que cumplan los requisitos acumulativos previstos en el artículo 30 *bis* de la Directiva IVA serán bonos. [30]

49. Por otra parte, a la luz de determinadas alegaciones formuladas por las partes en sus observaciones escritas, conviene preguntarse si las tarjetas turísticas que efectivamente cumplen ambos requisitos previstos en la Directiva IVA son necesariamente bonos. Dicho de otro modo, ¿existe alguna justificación para no aplicar el tratamiento de bono a efectos del IVA a un instrumento que cumple todos los criterios para ser clasificado como bono? En caso afirmativo, ¿cuáles son esos motivos de justificación?

1. Consideración de «bonos» de las tarjetas turísticas

50. En mi opinión, cabe concluir sin temor a equivocarse que la mayoría de las tarjetas turísticas entrañan para los suministradores o proveedores que participan en el sistema la obligación de aceptarlas como contraprestación. Por lo tanto, suelen cumplir el primer requisito. En el caso de la tarjeta turística de la ciudad de Estocolmo, de la resolución de remisión se desprende claramente que los operadores que gestionan museos u otras atracciones o servicios de transporte y que participan en el sistema de la tarjeta están obligados a aceptarla a cambio de la prestación de servicios. Sin embargo, eso solo es cierto durante el período de validez de la tarjeta, y hasta el valor máximo de la tarjeta (que es muy superior a su precio).

51. A este respecto, creo que carece de importancia que el proveedor tenga que aceptar la tarjeta como contraprestación una sola vez o cada vez que el titular quiere usarla para el mismo servicio. Lo importante es que la tarjeta debe aceptarse por lo menos una vez. Por consiguiente, el mecanismo conforme al cual el proveedor puede negarse a admitir que el titular de la tarjeta la use más de una vez (pero puede aceptar que lo haga) como el que se aplica a la tarjeta turística de Estocolmo, no resulta contrario al primer requisito, pues el proveedor sigue estando obligado a aceptar la tarjeta al menos una vez.

52. La Administración Tributaria invoca otros dos motivos por los que la tarjeta turística de Estocolmo no debe considerarse un bono. En primer lugar, aduce que la tarjeta no indica en términos monetarios la reducción progresiva de su valor, de manera que el titular no puede conocer el saldo de la tarjeta después de cada uso y, en segundo lugar, que debido a que permite un uso ilimitado del servicio de transporte, la tarjeta es más un abono que un bono.

53. Una tarjeta cuyo valor se reduce con cada uso es conceptualmente similar a un instrumento de pago. A pesar de ello, el objetivo de la Directiva de 2016 es distinguir los bonos de los instrumentos de pago. [31] Por lo tanto, no es necesario, o resulta incluso contrario al objetivo de esa Directiva, introducir un requisito inspirado en las características de los instrumentos de pago para definir los bonos. Eso no significa que los instrumentos cuyo valor se reduce después de cada uso no puedan considerarse bonos. Sin embargo, esa característica no puede constituir un requisito para que lo

[29] Para una lista no exhaustiva de las ciudades europeas que ofrecen esas tarjetas y su contenido, véase https://welovecitycards.com/.

[30] El hecho de que el Comité del IVA no pudiera llegar a una conclusión general sobre la cuestión del tratamiento de las tarjetas turísticas a efectos del IVA respalda esa afirmación. Comité del IVA, «Working Paper No 987, Minutes» (Documento de trabajo n.º 987, acta), de 2 de diciembre de 2019, p. 5.

[31] Considerando 6 de la Directiva de 2016.

sean. Basta con que el bono deba ser aceptado como contraprestación por los servicios incluidos en él hasta alcanzar su valor límite. Por consiguiente, el hecho de que la tarjeta turística objeto del litigio principal no muestre a su titular el saldo que resta de ella no impide que esa tarjeta pueda considerarse un bono.

54. En segundo lugar, la Administración Tributaria aduce que algunos elementos de la tarjeta turística la asemejan a un abono de modo que esta no puede tener la consideración de bono. En el caso de los abonos (por ejemplo, a un gimnasio o para utilizar servicios de transporte durante un día, un mes u otro período), la operación ya está concluida y el hecho imponible ya está determinado en el momento en el que se abona la cuota. No ocurre así con las tarjetas turísticas que se utilizan como bonos. La tarjeta turística únicamente confiere a su titular la posibilidad de adquirir un abono de transporte. Por lo tanto, el hecho imponible solo se produce cuando (y en caso de que) la tarjeta se utilice en el transporte público. Además, en los contratos de ejecución sucesiva, la ejecución no es un hecho imponible en el sentido del artículo 2 de la Directiva IVA. Las tarjetas turísticas no alteran ese hecho. Si los titulares hacen uso de la posibilidad que les brinda la tarjeta turística de adquirir un abono, la entrega de ese abono estará gravada, pero no así la posterior prestación continuada de los servicios (por ejemplo, cada viaje en autobús).

55. Por consiguiente, la circunstancia de que una tarjeta turística permita a su titular utilizarla como contraprestación por un abono, servicio que está sujeto a sus propias normas del IVA, no impide que sea clasificada como bono ni entra en conflicto con el régimen fiscal aplicable a los abonos.

56. En lo que respecta al segundo requisito establecido en el artículo 30 *bis* de la Directiva IVA de que los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores sean conocidos, la resolución de remisión también indica que la tarjeta y la documentación correspondiente enumeran de forma expresa a los proveedores participantes, así como los servicios que pueden canjearse.

57. Sin embargo, la Administración Tributaria alega que la tarjeta turística no puede clasificarse como bono porque, a la luz de su limitado período de utilización, resulta imposible para el consumidor medio usar todos los servicios incluidos en la tarjeta. Pues bien, no hay ningún elemento en la definición de «bono» que exija que deban canjearse todos los servicios (o bienes) pertinentes para que el instrumento de que se trata pueda considerarse un bono. Los instrumentos que pueden canjearse por todos los bienes y servicios enumerados (por ejemplo, bonos de comercios minoristas) serán efectivamente bonos si se aceptan como contraprestación. No obstante, el requisito de que puedan obtenerse todos los bienes y servicios no es un requisito para que un instrumento sea un bono.[32] Más bien al contrario, como se ha señalado anteriormente:[33] la parte de la definición de «bono» que establece que comprende el derecho a recibir los bienes y servicios enumerados no se incluyó en la versión definitiva de la Directiva de 2016. Ello constituye un argumento adicional a favor de la conclusión de que el legislador rechazó imponer el requisito de agotar todos los servicios para considerar dicho instrumento como un bono. Por lo tanto, el hecho de que el breve plazo de vigencia de las tarjetas turísticas no suela permitir a sus titulares utilizar todos los servicios enumerados no desvirtúa la conclusión de que, a efectos del IVA, una tarjeta turística es un bono.

[32] Si el bono no se canjea en absoluto, es decir, si el titular no empieza a usarlo de un modo u otro durante el período en el que puede activarse, las disposiciones sobre bonos no son de aplicación. Así se desprende del considerando 12 de la Directiva de 2016, según el cual: «La presente Directiva no se refiere a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su período de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono.»

[33] Véase el punto 44 de las presentes conclusiones.

58. La diferencia entre el valor total de todos los servicios incluidos en una tarjeta y su valor nominal es comprensible teniendo en cuenta la dimensión promocional de la mayor parte de los bonos en general, [34] y de las tarjetas turísticas, en particular. [35] Al Gobierno italiano le preocupa que la corta duración de la validez de las tarjetas no permita usar todos sus servicios y que esto pueda afectar a su atractivo para los turistas. [36] Esa cuestión carece sin embargo de pertinencia en lo que respecta a su tratamiento a efectos del IVA.

59. Dado que se ha planteado esta cuestión ante el órgano jurisdiccional remitente y en las observaciones presentadas por algunas de las partes ante el Tribunal de Justicia, considero asimismo necesario apreciar la influencia del considerando 5 de la Directiva de 2016 sobre la aceptación de las tarjetas turísticas como bonos. El citado considerando afirma que «las disposiciones relativas a los bonos no deben provocar ningún cambio en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes».

60. Desde mi punto de vista, ese considerando tiene por objeto aclarar que la posibilidad de comprar entradas, sellos de correos y otros productos semejantes con un bono no debe modificar el tipo del IVA aplicable a tales elementos, algunos de ellos exentos o sujetos tipos reducidos. [37] Los bonos únicamente generan la posibilidad de adquirir una entrada y la obligación de su emisor de aceptar el bono como contraprestación por esa entrada. No modifican en modo alguno el régimen del IVA aplicable a esas entradas. Si están exentas del IVA, ese impuesto no se cobrará, al margen de que, como contraprestación, el proveedor haya aceptado efectivo, otros instrumentos de pago o un bono.

61. En mi opinión, la única razón por la que un instrumento que reúna los dos requisitos previstos en la Directiva IVA no deba ser considerado un bono es si impide la aplicación de un régimen del IVA especial a un servicio para el que debe ser aceptado como contraprestación. En la última parte de mis conclusiones demostraré que, si una tarjeta turística, en su condición de bono polivalente, está sujeta a la alternativa fiscal del «margen de beneficio», su tratamiento como bono no alterará la fiscalidad específica a efectos del IVA de los servicios incluidos en ese bono a los que se aplica un régimen diferente a efectos del IVA.

62. A la luz de lo anterior, considero que una tarjeta turística como la que constituye el objeto del litigio principal cumple los dos requisitos establecidos en el artículo 30 *bis* de la Directiva IVA y debe considerarse un bono a efectos del IVA.

2. Consideración de «bonos polivalentes» de las tarjetas turísticas

63. En caso de que se determine que las tarjetas turísticas son bonos, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclara si son bonos univalentes o bonos polivalentes.

[34] Bijl, J. B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, citado en la nota 24.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., y Faron, A., «Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities», *Management Sciences*, 2018, vol. 23(2), p. 19-28.

[36] *Ibidem*, p. 27.

[37] Las propias entradas podrían considerarse bonos. Parte de la doctrina reconoce que resulta difícil diferenciar los bonos univalentes de las entradas (Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», p. 154, citado en la nota 10; y Terra, B. J.M., Terra, E. T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», World Journal of VAT/GST Law, 2017, p. 30). Basándose fundamentalmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de diciembre de 2015, Air France-KLM y Hop!-Brit Air (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841) y en el tenor del considerando 5 de la Directiva de 2016, el mismo autor sugiere que las entradas no son bonos. Esa es, no obstante, una cuestión que no resulta pertinente en el presente asunto.

64. El artículo 30 *bis* de la Directiva IVA establece una distinción entre dos tipos de bonos: los «bonos univalentes» y los «bonos polivalentes». Los «bonos polivalentes» están definidos en sentido negativo como todos aquellos que no son «bonos univalentes».

65. Según el artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva IVA, se entiende por «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.[38] De estas indicaciones se desprende que tales requisitos son acumulativos y, lo que es más importante, que el tratamiento a efectos del IVA de un bono univalente debe conocerse ya en el momento de su emisión.

66. En el caso de las tarjetas turísticas o, al menos, de las tarjetas turísticas del tipo de que se trata en el litigo principal, está claro que, en el momento de la adquisición de la tarjeta, los servicios que se prestarán son desconocidos. Por lo tanto, tampoco se conoce en ese momento qué tipo de IVA se aplicará. En consecuencia, esa tarjeta turística no es un bono univalente. No obstante, como sí que constituye un bono, dicha tarjeta debe ser considerada un bono polivalente.

3. Tributación de las tarjetas turísticas como bonos polivalentes

67. Resta aún por explicar cómo y quién debe declarar las operaciones realizadas con la tarjeta turística.

68. La aplicación del IVA a bonos polivalentes como las tarjetas turísticas se rige por los artículos 30 *ter* y 73 *bis* de la Directiva IVA.

69. Resulta particularmente útil examinar la aplicación concreta de las normas del IVA sobre bonos en lo que concierne a las tarjetas turísticas. En consecuencia, identificaré las operaciones que se realizan en el marco de ese sistema que están sujetas a gravamen y el momento de su imposición, así como su base imponible. Ese último criterio es uno de los elementos tomados en consideración por la Comisión de Derecho Tributario para concluir que las tarjetas turísticas como las que constituyen el objeto del litigio principal, no están comprendidas en el concepto de «bono».

70. De conformidad con el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva IVA, el IVA se aplica a los bonos polivalentes en el momento de la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios de que se trate, de manera que no se aplica a las transferencias del bono que se realicen antes de su canje. Ello es así porque, en el momento en el que se adquiere la tarjeta turística, no se conoce toda la información pertinente a efectos del IVA.[39] Dado que el IVA es un impuesto que grava la entrega efectiva de bienes o la prestación efectiva de servicios, en el caso de los bonos polivalentes es imposible saber cuáles de los bienes y servicios incluidos en el bono serán efectivamente entregados o prestados.

71. Las tarjetas turísticas suelen ser emitidas por un sujeto pasivo distinto del proveedor de servicios en cuyo pago debe aceptarse la tarjeta. Habida cuenta de que el emisor de la tarjeta recibe una contraprestación del titular de la tarjeta por la transferencia del bono, se plantea la cuestión de si esa operación debe estar gravada como un servicio independiente. En caso contrario, algunas de las operaciones que forman parte del mecanismo podrían no quedar

[38] El subrayado es mío.

[39] van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

gravadas. Como demostraré a continuación, la opción fiscal denominada alternativa del «margen de beneficio» en el punto 32 de las presentes conclusiones permite que todas las operaciones en cuestión sean gravadas sin incurrir en doble imposición.

72. En mi opinión, la necesidad de aplicar ese régimen resulta del artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva IVA, en relación con su artículo 73 *bis*. La primera disposición exige que «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». Según la segunda disposición «la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono».

73. Un sistema en el cual se declarase el IVA por cada entrega de bienes o prestación de servicios cumpliría el requisito de que la base imponible sea la contraprestación pagada por un bono en caso de que el valor de los bienes y servicios obtenidos alcance, en la práctica, el precio pagado por el bono. [40] Sin embargo, cuando el valor de todos los servicios canjeados en la práctica es inferior al precio pagado por el bono, la diferencia también debe estar sujeta al IVA. Ese importe tiene la consideración de contraprestación por servicios de distribución o promoción de conformidad con el artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva IVA, y el emisor de la tarjeta debe declarar el IVA correspondiente a ese «margen de beneficio».

74. Ese régimen no es nuevo en la Directiva IVA. Se aplica, por ejemplo, a la tributación de las agencias de viajes (con arreglo a los artículos 306 y siguientes de la Directiva IVA), [41] para las que la base imponible es el margen de beneficios de la agencia (artículo 308 de la Directiva IVA).

75. Al calificar las tarjetas turísticas como bonos polivalentes, la Directiva IVA exige por tanto que tributen con arreglo a la alternativa del margen de beneficio, porque ese régimen fiscal respeta los principios básicos del IVA. Evita la doble imposición y la ausencia de imposición. Esa es una de las razones que justifican la interpretación de que las tarjetas turísticas son bonos polivalentes. Esta solución cumple los objetivos de la Directiva de 2016, pues aclara la manera adecuada en la que deben tributar las tarjetas turísticas descartando todas las alternativas utilizadas en la práctica excepto una. Los expertos en IVA también parecen aprobar esa solución. [42]

76. Sin embargo, la propuesta del Gobierno italiano —ya aceptada en la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente anterior a la adopción de la Directiva de 2016, [43] en la que se optaba por la tributación en paralelo de toda la contraprestación recibida a cambio de una tarjeta turística y de cada entrega de bienes o prestación de servicios efectivamente realizadas— podría dar lugar a

[40] El emisor de la tarjeta paga por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectivamente realizada y el precio de tales entregas o prestaciones también incluye el IVA (a menos que el correspondiente servicio o bien estén exentos). El emisor no puede deducir el IVA incluido en el precio como IVA soportado.

[41] Que, en mi opinión, presenta muchas similitudes con los hechos del litigo principal. Sobre esa cuestión, véase la sentencia de 13 de octubre de 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Véase el punto 32 de las presentes conclusiones y la doctrina citada.

[43] Véase, a este respecto, la nota 16 de las presentes conclusiones.

doble imposición. [44] Según aduce la Comisión, aplicar la alternativa de «tributación plena» [45] podría distorsionar el tratamiento a efectos del IVA del transporte y de las entradas. Eso es precisamente lo que pretendía evitar el legislador. [46]

77. Para concluir, considerar que las tarjetas turísticas son bonos polivalentes y gravarlas conforme al régimen del «margen de beneficio» cuando el emisor es distinto del suministrador de bienes o del proveedor de servicios da lugar a un régimen fiscal exhaustivo, uniforme, transparente y neutral. Toda vez que la tarjeta turística de que se trata en el litigio principal parece cumplir los dos requisitos que establece la Directiva IVA para que un instrumento pueda considerarse un bono, esta debe recibir la calificación de bono polivalente a efectos del IVA.

V. Conclusión

78. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia):

«Una tarjeta que los proveedores están obligados a aceptar como contraprestación por la entrega o prestación a sus titulares de los bienes o servicios incluidos en ella en un lugar determinado durante un período limitado y hasta un determinado valor está comprendida en el concepto de "bono" en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Ello es así aun cuando un consumidor medio no pueda hacer uso de todos los servicios comprendidos en esa tarjeta en un determinado período de tiempo. Esa tarjeta es un "bono polivalente" en el sentido de esa misma disposición, siempre que el impuesto sobre la entrega de bienes o la prestación de servicios en cuyo pago debe aceptarse la tarjeta no se conozca en el momento de la transferencia de esa tarjeta.»

[44] Véanse mis conclusiones presentadas el 27 de enero de 2022 en el asunto GE Aircraft Engine Services Ltd, (C-607/20, EU:C:2022:63), punto 53.

[45] Véanse los puntos 29 y 32 de las presentes conclusiones.

[46] Considerando 5 de la Directiva de 2016.