Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 28 de abril de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Artículo 30 *bis*, punto 1 — Concepto de "bono" — Artículo 30 *bis*, punto 3 — Concepto de "bono polivalente" — Venta de una tarjeta que confiere a su titular el derecho a recibir varias prestaciones de servicios turísticos durante un período limitado»

En el asunto C-637/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 18 de noviembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

DSAB Destination Stockholm AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y la Sra. I. Ziemele y los Sres. T. von Danwitz (Ponente), P. G. Xuereb y A. Kumin, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Skatteverket, por la Sra. A.-S. Pallasdies, en calidad de agente;

– en nombre de DSAB Destination Estocolmo AB, por la Sra. U. Grefberg y el Sr. M. Fri, advokat;

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri y por el Sr. A. Maddalo, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: sueco.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y P. Carlin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 24 de febrero de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016 (DO 2016, L 177, p. 9) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia) y DSAB Destination Stockholm AB (en lo sucesivo, «DSAB»), en relación con el tratamiento fiscal de un instrumento comercializado por esta última en forma de tarjeta denominada «citycard» (en lo sucesivo, «tarjeta controvertida en el litigio principal»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva sobre el IVA

3 En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva sobre el IVA, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA dispone:

«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.»

5 El artículo 30 *ter* de la Directiva sobre el IVA establece:

«1. Cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúe en nombre propio se considerará la entrega de los bienes o prestación de los servicios a que se refiere el bono. La entrega efectiva de los bienes o prestación efectiva de los servicios efectuadas por el prestador o suministrador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerarán una operación independiente.

Cuando la transferencia de un bono univalente la efectúe un sujeto pasivo que actúe en nombre de otro sujeto pasivo, esta transferencia se considerará la entrega de los bienes o prestación de los servicios a que se refiere el bono efectuada por el otro sujeto pasivo en cuyo nombre actúe el sujeto pasivo.

En caso de que el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios no sea el sujeto pasivo que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará no obstante que dicho suministrador o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios a los que se refiere el bono a ese sujeto pasivo.

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.»

6 Según el artículo 73 *bis* de la Directiva sobre el IVA:

«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 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.»

Directiva 2016/1065

7 Los considerandos 2, 4 y 5 de la Directiva 2016/1065, que modificó la Directiva 2006/112 con el fin de insertar en ella, en particular, los artículos 30 *bis*, 30 *ter* y 73 *bis*, enuncian:

«(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.

[…]

(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.»

Derecho sueco

8 Los artículos 30 *bis* y 30 *ter* de la Directiva sobre el IVA se transpusieron al Derecho sueco, en particular, mediante los artículos 20 y 21 del capítulo 1, el artículo 12 del capítulo 2, el artículo 3c del capítulo 7 de la mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley (1994:200), relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido], de 30 de marzo de 1994 (SFS 1994, n.º 200).

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 DSAB es la empresa que comercializa la tarjeta controvertida en el litigio principal para los turistas que visitan la ciudad de Estocolmo (Suecia).

10 Esta tarjeta otorga a su titular el derecho a acceder a alrededor de sesenta atracciones turísticas, tales como lugares de interés y museos, por un período de tiempo limitado y hasta determinado importe. Asimismo, da derecho al uso de una decena de servicios de transporte de pasajeros, como los circuitos efectuados con los propios autobuses y barcos de DSAB, denominados «Hop On — Hop Off», y a participar en visitas organizadas por otros prestadores de servicios. Algunos de estos servicios están sujetos al IVA a tipos comprendidos entre el 6 % y el 25 %, mientras que otros están exentos. El titular de la tarjeta controvertida en el litigio principal la utiliza como medio de pago para acceder a un servicio o para usarlo y ello sin pagar un suplemento, pues un lector diseñado a tal efecto simplemente registra la tarjeta. A continuación, en virtud de un contrato celebrado con DSAB, el prestador de servicios recibe de esta, por cada acceso o uso, una contraprestación equivalente a un porcentaje del precio normal de acceso o de uso. El prestador no está obligado a permitir al titular de dicha tarjeta el acceso a sus servicios en más de una ocasión. DSAB no garantiza un número mínimo de visitantes. Una vez que se alcanza el límite de valor de la tarjeta, esta ya no podrá ser utilizada por su titular.

11 Existen varias versiones de la tarjeta controvertida en el litigio principal con diferentes períodos de validez y límites de valor. Así, una tarjeta para adultos con una validez de 24 horas cuesta 669 coronas suecas (SEK) (65 euros aproximadamente). Durante el período de validez, el titular puede usar dicha tarjeta como medio de pago hasta un importe de 1 800 SEK (176 euros aproximadamente). El período de validez comienza a contar cuando la tarjeta se utiliza por primera vez. La tarjeta deberá utilizarse en el plazo de un año a partir de su compra.

12 A raíz de una consulta tributaria presentada por DSAB, la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia) decidió que la tarjeta controvertida en el litigio principal no constituía un «bono polivalente» en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA. Consideró que, de acuerdo con la definición del término «bono» en el sentido de este artículo y de las disposiciones relativas al cálculo de la base imponible, un bono debe tener un valor nominal determinado o estar asociado a determinadas entregas de bienes o prestaciones de

servicios. En opinión de la referida Comisión, es preciso que el bono indique claramente qué se puede obtener a cambio del mismo, aun cuando pueda existir —en caso de un bono polivalente— alguna incertidumbre en cuanto al tipo impositivo o el país de tributación.

13 La respuesta a la consulta mencionada ha sido recurrida ante el órgano jurisdiccional remitente, tanto por la Administración tributaria como por DSAB.

14 La Administración tributaria alega que la tarjeta controvertida en el litigio principal no puede calificarse de «bono» en el sentido del artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA. En su opinión, se trata de una forma de tarjeta de ocio, cuyo límite de valor es muy elevado en relación con su período de validez, que es muy corto. De esta manera, un consumidor medio no puede disfrutar de todas las posibilidades ofrecidas por dicha tarjeta. La Administración tributaria arguye que el descuento que se aplica al titular de la tarjeta respecto del precio normal de las atracciones que visita es proporcional al grado de utilización de esta, de suerte que no puede considerarse que la tarjeta se intercambia, en cuanto tal, por bienes o servicios.

15 DSAB alega, por el contrario, que la tarjeta controvertida en el litigio principal cumple los requisitos establecidos en el artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA y que constituye un «bono polivalente» en el sentido de dicho artículo. DSAB señala, en particular, que los prestadores de servicios de que se trata están obligados a aceptar dicha tarjeta como medio de pago y que las condiciones aplicables a su titular indican qué servicios pueden pagarse con la tarjeta y quiénes son los prestadores de esos servicios. Según DSAB, la misma tarjeta puede utilizarse como contraprestación por servicios sujetos a diferentes tipos impositivos. Por lo tanto, en el momento de emisión de la tarjeta no se conoce el importe del IVA devengado por los servicios que pueden prestarse como contraprestación de la tarjeta controvertida en el litigio principal.

16 En tales circunstancias, al constatar que el Tribunal de Justicia aún no se había pronunciado sobre la interpretación que debe darse a las disposiciones de la Directiva sobre el IVA relativas a los bonos y que los trabajos del Comité del IVA instaurado en el artículo 398 de dicha Directiva no habían permitido llegar a un consenso sobre el tratamiento fiscal de un instrumento como la tarjeta controvertida en el litigio principal, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 30 *bis* de la [Directiva sobre el 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 tal caso, un bono polivalente?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un instrumento que otorga a su titular el derecho a disfrutar de diversos servicios en un lugar determinado, durante un período limitado y hasta un importe determinado puede constituir un «bono», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 1, de dicha Directiva, aun cuando, debido al período de validez limitado de ese instrumento, un consumidor medio no pueda disfrutar de la totalidad de los servicios ofrecidos y, en caso de respuesta afirmativa, si tal instrumento puede constituir un «bono polivalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la citada Directiva.

18 Según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta, no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 39 y jurisprudencia citada).

19 A este respecto, procede determinar, en primer lugar, en qué circunstancias un instrumento puede calificarse de «bono», conforme al tenor del artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva sobre el IVA.

20 Según esta disposición un bono es un instrumento que, primero, debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando, segundo, 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.

21 Por lo tanto, es necesario verificar, por una parte, si un instrumento de este tipo conlleva la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y, por otra parte, si el instrumento o la documentación correspondiente indican cuáles son los bienes que han de entregarse o los servicios que han de prestarse o la identidad de sus potenciales suministradores o prestadores. Como resulta del tenor del artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva sobre el IVA, que utiliza la conjunción «cuando», y como ha señalado la Abogada General en el punto 41 de sus conclusiones, los dos requisitos recordados en el apartado 20 de la presente sentencia son acumulativos.

22 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que parecen cumplirse estos dos requisitos, extremo que, no obstante, corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

23 Por lo que respecta a la argumentación formulada por la Administración tributaria, según la cual la tarjeta controvertida en el litigio principal no puede constituir un «bono» en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva sobre el IVA, debido a que a un consumidor medio le resulta imposible disfrutar de todos los servicios ofrecidos, habida cuenta del limitado período de validez de dicha tarjeta, es preciso señalar que no cabe acoger tal argumentación.

24 En efecto, como ha observado la Abogada General, en esencia, en el punto 57 de sus conclusiones, de la definición de «bono» recogida en el artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva sobre el IVA no se desprende que la duración de la validez de la tarjeta en cuestión o la posibilidad de disfrutar de la totalidad de los servicios que se ofrecen con ella sean elementos pertinentes para la calificación de dicha tarjeta como «bono» en el sentido de esa disposición.

25 Asimismo, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, la emisión de un instrumento como la tarjeta controvertida en el litigio principal no puede calificarse de «prestación de servicio única», dada la diversidad de servicios ofrecidos y de operadores económicos terceros que intervienen en calidad de prestadores de servicios.

26 Además, tal calificación sería contraria al objetivo expresado en el considerando 5 de la Directiva 2016/1065, ya que llevaría a imponer un tipo impositivo único a servicios como los transportes o las entradas a museos, que están sujetos a tipos de IVA diferentes o que están exentos de dicho

impuesto. Tal calificación podría también dar lugar a una doble imposición de los servicios en cuestión, pese a que la Directiva 2016/1065 tenía por finalidad en particular evitarla, tal como resulta de su considerando 2.

27 En estas circunstancias, y sin perjuicio de la verificación mencionada en el apartado 22 de la presente sentencia, resulta posible calificar la tarjeta controvertida en el litigio principal de «bono» a efectos del artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva sobre el IVA.

28 En segundo lugar, por lo que respecta a la calificación de la tarjeta controvertida en el litigio principal de «bono polivalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva sobre el IVA, procede señalar que este concepto tiene un alcance residual. De hecho, todos los bonos distintos de los bonos univalentes constituyen «bonos polivalentes» con arreglo a dicha disposición. Por consiguiente, se ha de verificar, en primer lugar, si la referida tarjeta está comprendida en el concepto de «bono univalente», contemplado en el artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva sobre el IVA.

29 Conforme a esta última disposición, se define un «bono univalente» como un bono en el que a la hora de su emisión se conoce 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.

30 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la tarjeta controvertida en el litigio principal permite el acceso a diversas prestaciones de servicios, que están sujetas a tipos impositivos de IVA diferentes o exentas del impuesto, y que es imposible conocer de antemano cuáles serán las prestaciones que elegirá el titular de la tarjeta.

31 En este caso, es preciso señalar que el IVA devengado por los servicios obtenidos por el titular de la tarjeta controvertida no se conoce en el momento de su emisión, lo que excluye que pueda calificarse de «bono univalente», en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva sobre el IVA. Por consiguiente, como ha señalado la Abogada General en el punto 66 de sus conclusiones, dado que, sin perjuicio de la verificación mencionada en el apartado 22 de la presente sentencia, dicha tarjeta puede constituir un «bono», debe calificarse de «bono polivalente», en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 3, de la referida Directiva. Su tratamiento fiscal deberá determinarse a la luz del artículo 30 *ter*, apartado 2, y del artículo 73 *bis* de la expresada Directiva.

32 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 30 *bis* de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un instrumento que otorga a su titular el derecho a disfrutar de diversos servicios en un lugar determinado, durante un período limitado y hasta un importe determinado, puede constituir un «bono», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 1, de esa Directiva, aun cuando, debido al período de validez limitado de dicho instrumento, un consumidor medio no pueda disfrutar de la totalidad de los servicios ofrecidos. El referido instrumento constituye un «bono polivalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la citada Directiva, toda vez que el IVA devengado por esos servicios no se conoce en el momento de la emisión de dicho instrumento.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El 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, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que un instrumento que otorga a su titular el derecho a disfrutar de diversos servicios en un lugar determinado, durante un período limitado y hasta un importe determinado puede constituir un «bono», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 1, de esa Directiva, aun cuando, debido al período de validez limitado de dicho instrumento, un consumidor medio no pueda disfrutar de la totalidad de los servicios ofrecidos. El referido instrumento constituye un «bono polivalente», a efectos del artículo 30 *bis*, punto 3, de la citada Directiva, toda vez que el impuesto sobre el valor añadido devengado por esos servicios no se conoce en el momento de la emisión de dicho instrumento.

Firmas