

Asunto C-637/20**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

25 de noviembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de noviembre de 2020

Parte recurrente y demandada

Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia)

Parte demandada y recurrente

DSAB Destination Stockholm AB

[omissis]

OBJETO

Consulta vinculante en materia de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»); necesidad de plantear una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) dicta la siguiente

Resolución

Procede plantear una petición de decisión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de conformidad con la petición que se adjunta a tal efecto. [omissis]

[omissis]

Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, por la que se solicita la interpretación del artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE del

Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»)

Introducción

- 1 Mediante su cuestión prejudicial, el Högsta förvaltningsdomstolen solicita una aclaración sobre la manera en que deben interpretarse los términos «bono» y «bono polivalente», utilizados en la Directiva IVA, y cuál es su significado. La cuestión prejudicial se ha planteado en el marco de un procedimiento relativo a una consulta vinculante solicitada por una empresa constituida con la finalidad de comercializar una tarjeta, denominada «city card», que confiere a su titular el derecho a obtener ciertos servicios en determinados lugares por un período de tiempo limitado y hasta un cierto importe.

Disposiciones del Derecho de la Unión aplicables

- 2 El artículo 2 de la Directiva del IVA establece que operaciones están sujetas al IVA. Tales operaciones incluyen, entre otras, las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 3 El artículo 30 *bis*, punto 1, 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.
- 4 Según el artículo 30 *bis*, punto 2, 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.
- 5 El artículo 30 *bis*, punto 3, establece que se entenderá por «bono polivalente» cualquier bono que no sea un bono univalente.
- 6 El artículo 30 *ter*, punto 2, establece que 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.
- 7 Según el artículo 73, 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.

- 8 El artículo 73 *bis* establece que, 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.
- 9 Los artículos 30 *bis*, 30 *ter* y 73 *bis* fueron introducidos por la Directiva (UE) 2016/1065.
- 10 El considerando 4 de la Directiva 2016/1065 señala que 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.
- 11 El considerando 5 de la Directiva 2016/1065 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.

Disposiciones de Derecho interno aplicables

- 12 El artículo 1, párrafo primero, del capítulo 1 de la *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Ley 200/1994, del impuesto sobre el valor añadido] establece que se devengará el IVA a favor del Estado por, entre otras, las prestaciones de servicios imponibles efectuadas en el territorio nacional por un sujeto pasivo que actúe como tal. Con arreglo al artículo 1, párrafo tercero, punto 1, del capítulo 2, la expresión «prestación de servicios» significa que se lleva a cabo, se transfiere o se presta de algún otro modo un servicio en favor de una persona a título oneroso.
- 13 Con arreglo al artículo 20 del capítulo 1, por «bono» se entenderá un instrumento que lleva aparejada la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o una prestación de servicios. Los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o las identidades de sus proveedores potenciales deberán constar en el instrumento o en la documentación conexas que incluya las condiciones de uso de este.
- 14 El artículo 21 del capítulo 1 establece que por «bono univalente» se entenderá un bono respecto del cual, en el momento de su emisión, ya se conoce el importe del IVA devengado por los bienes y servicios cubiertos por el bono y el país en el que ha de considerarse realizada la entrega de esos bienes o la prestación de esos

servicios. Por «bono polivalente» se entenderá cualquier bono que no sea un bono univalente.

- 15 El artículo 12 del capítulo 2 establece que la entrega material de los bienes o la prestación efectiva de los servicios a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial por el proveedor tendrá la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 1 del capítulo 2. Las transferencias anteriores de bonos polivalentes no tendrán la consideración de tales entregas o prestaciones.
- 16 El artículo 3c del capítulo 7 establece que por «contraprestación» se entenderá todo lo que el vendedor obtenga o vaya a obtener del comprador o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de los bienes o servicios. En el caso de las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas a cambio de un bono polivalente, la contraprestación pagada por el bono será considerada la contraprestación por los bienes o servicios. A falta de información sobre su importe, se entenderá que la contraprestación es el valor monetario indicado en el bono polivalente o en la documentación conexas.

Antecedentes de hecho del procedimiento

- 17 El presente asunto se refiere a un dictamen correspondiente a una consulta vinculante emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia) que abordó la cuestión de si una «city card» constituye un bono polivalente. El dictamen emitido sobre este extremo ha sido recurrido ante el Högsta förvaltningsdomstolen tanto por la Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia) como por la empresa que lo solicitó, DSAB Destination Stockholm AB. El dictamen también ha sido recurrido en la medida en que aborda cuestiones accesorias.
- 18 Las circunstancias son las siguientes.
- 19 La empresa en cuestión vende tarjetas a los turistas que visitan Estocolmo. Esas tarjetas otorgan 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. También dan derecho a sus titulares a utilizar alrededor de diez servicios de transporte de pasajeros, tales como los recorridos proporcionados por los autobuses y barcos turísticos de parada libre propios de la empresa, así como recorridos turísticos con otros organizadores. Los servicios están sujetos a impuestos, con distintos tipos impositivos, o están fiscalmente exentos. El titular de la tarjeta la utiliza para pagar la entrada o el uso y solo tiene que colocar la tarjeta ante un lector de tarjetas especial, sin que sea necesario realizar ningún pago adicional. De conformidad con un contrato celebrado con la empresa, el organizador recibe una contraprestación de esta última por cada entrada o uso hasta un cierto porcentaje del precio ordinario de entrada o uso. El organizador no está obligado a admitir al titular de la tarjeta más de una vez. La

empresa no garantiza un número mínimo de visitantes. Una vez que se alcanza el límite de valor, la tarjeta deja de ser válida.

- 20 Hay varias versiones de la tarjeta con diferentes períodos de validez y límites de valor. Una tarjeta para un adulto con un período de validez de veinticuatro horas cuesta 669 coronas suecas (SEK). Durante el período de validez, el titular de la tarjeta puede utilizarla para pagar servicios por un importe máximo de 1 800 coronas suecas (SEK). El período de validez comienza a contar cuando se utiliza la tarjeta por primera vez. La tarjeta debe utilizarse dentro del año siguiente a la compra.
- 21 La Comisión de Derecho Tributario consideró que la tarjeta no es un bono polivalente y concluyó que de la definición de «bono», y de las disposiciones relativas al cálculo de la base imponible, se desprende 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.

Posiciones de las partes

Administración Tributaria

- 22 No puede afirmarse que una característica principal de la tarjeta sea que pueda ser canjeada por bienes o servicios, por lo que no puede considerarse como un «bono». El rasgo distintivo de las tarjetas de ese tipo es que tienen una vigencia temporal limitada (entre uno y cinco días consecutivos) y que tienen un límite de valor elevado en proporción con su período de validez. Se trata de un tipo de tarjeta de ocio que confiere a su titular el derecho a acceder a una gran cantidad de atracciones y a un número ilimitado de viajes en autobuses y barcos turísticos de parada libre. Cuanto más se utilice la tarjeta, mayor será el descuento para su titular en comparación con el precio normal que habría tenido que pagar por cada atracción. Debido al elevado límite de valor de la tarjeta y al reducido período de validez, es seguro que el consumidor medio no agotará todas las posibilidades que ofrece.

DSAB Destination Stockholm AB

- 23 La tarjeta es un bono polivalente. Los organizadores están obligados a aceptar la tarjeta como contraprestación. Las condiciones a las que están sujetos los titulares de las tarjetas dejan claro qué servicios se pueden pagar con la tarjeta y quiénes son los proveedores. El titular de la tarjeta podrá utilizarla para todas las atracciones ofrecidas por los organizadores con los que la empresa haya suscrito acuerdos, hasta el límite de valor correspondiente. La tarjeta cumple los criterios establecidos en el artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva IVA. No hay margen

para imponer requisitos adicionales para considerar que un instrumento constituye un bono. La tarjeta puede utilizarse como contraprestación de servicios sujetos a diferentes tipos impositivos. Por esa razón, en el momento de la emisión, se desconoce el importe del IVA que habrá de pagarse respecto de los servicios cubiertos por la tarjeta.

Necesidad de la petición de decisión prejudicial

- 24 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. Según parece, 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». Las partes discrepan en cuanto a si una tarjeta como la controvertida en el litigio principal debe considerarse un bono polivalente. La cuestión del tratamiento que debe darse a las tarjetas de ese tipo fue objeto de debate en el Comité del IVA de la Unión, pero no se llegó a un consenso en torno a esta cuestión. Según la información obrante en el litigio principal, en una ocasión anterior, en Dinamarca, se determinó que una tarjeta similar era un bono polivalente.
- 25 En este contexto, el Högsta förvaltningsdomstolen considera necesario plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

Cuestión prejudicial

- 26 Habida cuenta de lo anterior, el Högsta förvaltningsdomstolen solicita una respuesta a la siguiente pregunta.
- 27 ¿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?