

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Generales

NUM-CONSULTA	0028-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	24/06/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 78-Uno, 94, 141, 146, 147-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad dedicada a la prestación de servicios de promoción y marketing en favor de sus clientes (empresas patrocinadoras) en el marco de un programa de fidelización. Este programa se instrumenta mediante la emisión de una tarjeta por parte de la entidad consultante que se entrega gratuitamente a los clientes de las entidades patrocinadoras y que identifica a estos últimos como socios del programa de fidelización.</p> <p>Cada vez que el consumidor afiliado al programa efectúa una compra a una de las empresas patrocinadoras, éste hace uso de su tarjeta del programa y a cambio se le atribuyen una serie de puntos. La venta de estos puntos por parte de la consultante a los patrocinadores es lo que constituye el ingreso de su actividad de promoción y marketing. Estos puntos podrán ser canjeados por recompensas cuando los titulares de la tarjeta lo deseen. La entidad consultante adquiere a diversos proveedores los productos que son entregados a cambio de puntos de los clientes de las entidades patrocinadoras.</p> <p>Los obsequios a los clientes podrán consistir en la entrega de bienes que son adquiridos por la consultante a diversos proveedores y también en servicios de viajes (estancias hoteleras y/o billetes de avión) que son adquiridos por la consultante a una agencia de viajes que actúa en nombre propio aplicando el régimen especial de las agencias de viajes.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Diversas cuestiones:</p> <p>1º) Si la base imponible de la entrega de las recompensas por parte de la entidad consultante a los titulares de las tarjetas es una operación sujeta cuya base imponible es el coste de adquisición de las mismas satisfecho a los proveedores. En su caso, deducibilidad del Impuesto soportado en la adquisición de recompensas.</p> <p>2º) En el caso de recompensas consistentes en servicios de viajes a los que sea aplicable el régimen especial de agencias de viajes, determinación de la base imponible y, de optarse por la aplicación del régimen general, si procede repercutir el Impuesto y régimen de deducibilidad del Impuesto soportado.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo recogida, entre otras, en la contestación a la consulta de 23 de mayo de 2001, número 0961-01, el sistema de fidelización de clientes que se describe en el escrito de consulta no es sino un método de instrumentar descuentos que cada entidad adherida a dicho sistema concede a sus clientes, en función de las compras de productos que los mismos le van efectuando, en un momento posterior a aquél en que tales compras fueron realizadas. Dicho descuento existirá como tal en el momento en que el cliente proceda a canjear los puntos emitidos por la respectiva entidad, ya sea por la propia entidad emisora o en cualquiera de las restantes entidades también adheridas, para la adquisición de bienes o servicios, minorando así la cantidad que el cliente tiene que pagar materialmente por la compra de los mismos.</p> <p>Por otro lado, con respecto a los servicios prestados por la entidad gestora a cada una de las entidades adheridas al sistema de fidelización, éstos se deben calificar como servicios de promoción, que estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando gravados al tipo impositivo general del 21 por ciento.</p> <p>2.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre supuestos en los que se contemplan sistemas de descuentos en las sentencias de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94, Elida Gibbs, en la de 15 de octubre de 2002, asunto C-427/98, Comisión contra Alemania y, más recientemente, en su sentencia de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09.</p> <p>En particular, a través de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y 55/09, Loxy Management UK y Baxi Group, de donde se</p>

extraen las siguientes consecuencias en relación con un programa de fidelización que guarda algunas similitudes al planteado por el consultante.

En el caso de Baxi Group, la entidad gestora del programa de fidelización adquiriría del proveedor los regalos para los clientes de la entidad patrocinadora, de modo que la entidad gestora era la propietaria de los regalos que posteriormente entregaba a los clientes.

Por otra parte, en el asunto LMUK, la gestora del programa de fidelización no adquiriría los regalos de los proveedores para entregarlos a los clientes, sino que las entregas de regalos eran efectuadas por los proveedores directamente a los clientes a cambio de una contraprestación pagada por LMUK, que abona una cantidad fija por cada punto canjeado.

Debe señalarse que para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se efectúan a título oneroso y queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la normativa del Impuesto no exige que la contraprestación se obtenga directamente del destinatario, pues dicha contraprestación puede ser satisfecha por un tercero.

En este sentido se pronunciaba la sentencia respecto de la base imponible de cada una de las operaciones controvertidas:

“55. De ello se desprende, por lo tanto, que en los procedimientos principales, la venta de bienes y las prestaciones de servicios que dan lugar a la adjudicación de puntos a los clientes, por una parte, y la transmisión de los regalos de fidelidad a cambio de esos puntos, por otra parte, constituyen dos transacciones distintas.

(...)

63 Por consiguiente, el importe del precio de adquisición constituye la contraprestación de la entrega de regalos de fidelidad a los clientes, mientras que la diferencia entre el importe del precio de venta al público, pagado por Baxi, y el del precio de adquisición pagado por @1 para obtener regalos de fidelidad, es decir el margen, constituye la contraprestación de los servicios que @1 presta a Baxi.

(...)

65. A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un programa de fidelización de clientes como el que es objeto de los procedimientos principales, los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que:

– En el asunto C-53/09, los pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes a esos clientes o, en su caso, de una prestación de servicios a éstos. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si dichos pagos incluyen también la contraprestación de una prestación de servicios consistente en una obligación distinta.

– En el asunto C-55/09, los pagos efectuados por el patrocinador al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en parte, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes efectuada por el gestor del programa a esos clientes y, en parte, la contraprestación de una prestación de servicios efectuada que satisface la contraprestación de estas operaciones por el gestor a favor del patrocinador.”.

En conclusión, la entrega de recompensas que previamente fueron adquiridas por la consultante a un proveedor se integra dentro de los servicios incluidos en el marco de un programa de fidelización que abarca, entre otros elementos, la entrega de regalos a los clientes. Por tanto, la entrega de recompensas constituirá, conforme a la anterior jurisprudencia, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con independencia de quien sea el sujeto que satisface la contraprestación de estas operaciones.

En efecto, los beneficiarios de estos programas de fidelización reciben bienes o servicios de la consultante, quien efectúa dichas operaciones en el desarrollo de su actividad empresarial, sin que el cliente deba abonar importe alguno o bien deba abonar solamente una parte del precio, por lo que la contraprestación será satisfecha total o parcialmente por un tercero, en este caso, el patrocinador.

3.- Por otra parte, en relación con la base imponible de las operaciones, el artículo 78.Uno establece que:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

(...).”.

En este sentido, según manifiesta la consultante en su escrito de consulta, la compañía adquiere las recompensas para su posterior entrega a los consumidores que hayan optado por canjear sus puntos sin que pretenda incrementar su precio de la entrega de las recompensas ya que los puntos entregados, en las condiciones señaladas, tienen por objeto cubrir el coste de adquisición de los productos previamente adquiridos a sus proveedores.

En estas circunstancias, de la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que la contraprestación por las recompensas entregadas a los clientes que optan por el canje de puntos viene determinada por el coste de adquisición de los productos adquiridos por la entidad gestora. Esta contraprestación será satisfecha, o bien por la entidad patrocinadora, en caso de que el cliente final no tenga que abonar suplemento alguno, o bien conjuntamente por la entidad patrocinadora y por el cliente final, en la parte del suplemento que deba satisfacer este último hasta cubrir el coste de adquisición, determinado como contraprestación de la operación por la consultante cuando sean insuficientes los puntos canjeados.

4.- Respecto de la deducibilidad de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen de deducciones viene regulado por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

De conformidad con el artículo 94 de la Ley del impuesto:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”

La realización de operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido generará el derecho a la deducción de las cuotas de Impuesto soportadas por la consultante. En particular, la consultante podrá deducir las cuotas soportadas en la adquisición de recompensas en los términos, requisitos y condiciones previstos en el citado Título VIII de la Ley 37/1992.

5.- Por otra parte, según manifiesta la consultante en la descripción de hechos, algunas de las recompensas pueden consistir en la entrega de billetes de avión y/o alojamiento. Dichos servicios son adquiridos a una entidad vinculada, encontrándose sometidos dichos servicios al régimen de agencias de viajes.

El capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, artículos 141 a 147, regula el régimen especial denominado “de las agencias de viajes” que ha sido modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre).

De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley 37/1992, el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

“Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

(...).”

En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

6.- En relación al cálculo de la base imponible en las operaciones sometidas a este régimen especial, de acuerdo con el artículo 145 de la Ley 37/1992, se calculará con arreglo al siguiente

sistema de margen bruto:

“Uno. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.

A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.”.

Según lo anteriormente expuesto, en el caso planteado en el escrito de consulta, la base imponible por el servicio de viajes que incluyan alojamiento y/o transporte será la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente y el importe efectivo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios adquiridos para la realización del viaje.

7.- Con independencia de lo anterior, cuando sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, será posible que la consultante opte por la aplicación del régimen general en los términos contenidos en el artículo 147 de la Ley 37/1992, y en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

En este sentido, el artículo 147 de la Ley 37/1992 establece un supuesto de no aplicación del régimen especial en los siguientes términos:

“Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.”.

Por su parte, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto señala, en relación con la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto, lo siguiente:

“La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

Por tanto, será posible que la consultante opte por la aplicación del régimen general, operación por operación cuando su destinatario sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación con independencia del lugar donde se encuentre establecido el cliente de la consultante siempre que tenga la condición de empresario o profesional y tenga derecho a la deducción del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto según las normas generales de deducción y devolución contenidas en el Título VIII de la Ley.

Debe tenerse en cuenta que la opción a la aplicación del régimen general determinará para la consultante la tributación de cada prestación de servicios de manera independiente, según las normas que le sean aplicables y, en particular, en relación con el lugar de realización del hecho imponible y tipo impositivo, de tal forma que estos servicios únicamente quedarán gravados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando, conforme a las reglas contenidas en los artículos 69 a 72 de la Ley 37/1992, se entiendan realizados en dicho territorio.

8.- En relación con la deducción del Impuesto en el régimen especial de las agencias de viajes, el artículo 146 de la Ley dispone que “Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.”.

Por su parte, en el supuesto que la agencia de viajes haya renunciado a la aplicación del régimen especial con cumplimiento de las referidas condiciones legales y reglamentarias, será de aplicación lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 98 de la Ley 37/1992, que establece que

“Cinco. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero que se citan en el artículo 146 de esta Ley y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la misma, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.”.

En consecuencia, cuando se opte a la aplicación del régimen general, en el momento en que se produzca el devengo de las prestaciones de servicios independientes comprensivas de un servicio de viajes, de conformidad con las reglas generales de devengo de las operaciones contenidas en el artículo 75 de la Ley del Impuesto, se producirá el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de bienes y servicios a otros empresarios y profesionales que hayan sido utilizados para la prestación de los referidos servicios de viajes, con sujeción por lo demás a lo establecido en el Título VIII de la Ley para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

9.- Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.