

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V4588-16</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	26/10/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 8, 11, 94-uno
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante efectúa la distribución y venta de un producto denominado "cajas de experiencias", en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>La "caja de experiencias" incluye algún objeto de escaso valor (por ejemplo, una pulsera) junto con una guía o manual de prestaciones de servicios y un vale, no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor disfrutar de un solo servicio o bien de varios de ellos. En ambos casos, el servicio puede tener lugar en el territorio de aplicación del Impuesto o bien fuera de él.</p> <p>El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale, dentro de su disponibilidad.</p> <p>La venta de las cajas de experiencias se puede realizar, bien directamente por la consultante o bien a través de distribuidores.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>1º Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de comercialización de las "cajas de experiencias" y, en particular, sobre la sujeción al Impuesto de las operaciones realizadas por la consultante.</p> <p>2º Deducibilidad del Impuesto soportado en la actividad de comercialización de "cajas de experiencias".</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- En términos generales, de los hechos descritos en el escrito de consulta se deduce que el producto denominado "caja de experiencias" que va a comercializar la entidad consultante consiste en un bono que puede ser utilizado por su portador para el acceso a determinados servicios de alojamiento, restauración, hostelería, situados tanto en el territorio de aplicación del Impuesto o fuera del mismo, realizando el pago por dichos servicios la propia entidad consultante una vez que el cliente ha seleccionado el servicio que desea le sea prestado de entre un abanico de los que se le ofrecen.</p> <p>Por tanto, se trata de un producto, que podemos denominar bono multiuso, o polivalente, que permite el acceso a unos servicios que tienen las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No están identificados por su naturaleza, ya que se comprenden servicios de diversa índole (hostelería, restauración, actividades lúdicas, etc.) localizados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.</li> <li>- Son prestados por distintos empresarios o profesionales, tantos como los que se hayan adherido al sistema.</li> </ul>

2.- Por otra parte, en relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de un producto de naturaleza similar al comercializado por la consultante, este Centro Directivo en su contestación vinculante de 17 de octubre de 2011, consulta número V2456-11, aplicando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestada entre otros, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals Ltd, Asunto C-419/02, y la propia doctrina de este Centro Directivo derivada, entre otras, de la contestación de 7 de noviembre de 2003, con número de referencia 1858-03, estableció lo siguiente:

“Como se expuso anteriormente, en el caso planteado en el presente escrito, la entidad consultante vende “cofres-regalo” que incluyen unos vales que permiten el acceso a cualquiera de los servicios incluidos en la guía que lo acompaña a la persona que se encuentre en posesión de dicho vale. Los centros asociados que prestan los servicios incluidos en la guía se encuentran situados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

En virtud de lo anterior, cabe afirmar que en el presente caso las cantidades satisfechas por los “cofres-regalo” constituyen pagos anticipados por prestaciones de servicios que todavía no están claramente identificadas, puesto que en el momento de su compra se desconoce tanto la naturaleza del servicio al que va acceder su tenedor (hostelería, restauración, etc.) como el lugar donde van a ser prestados tales servicios (dentro o fuera del territorio de aplicación del Impuesto).

Por esta razón, los servicios mencionados han de ser incluidos dentro de la categoría de “servicios no claramente identificados” a que se refiere el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la citada sentencia BUPA.

Aplicando todo lo anterior al supuesto planteado en la consulta resulta que la comercialización de los “cofres-regalo” por parte de la entidad consultante es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues se trata de pagos anticipados referidos a servicios no identificados de antemano.

En consecuencia, la venta por la entidad consultante de “cofres-regalo” que permitan el acceso a distintos servicios prestados por diferentes centros asociados, tanto dentro como fuera del territorio de aplicación de Impuesto sobre el Valor Añadido, es una operación no sujeta al dicho Impuesto por la cual no habrá que repercutir el citado tributo al efectuar la misma.

(...)

5.- En el caso de que se intermedie en la comercialización del “cofre-regalo” de manera que entre el emisor del mismo (sociedad consultante) y el destinatario final (usuario) actúen otras entidades como distribuidoras, esta actuación se conceptúa, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como intermediación en la comercialización de medios de pago.

El artículo 20, apartado uno, número 18º, de la Ley del Impuesto establece la exención, entre otras, de las operaciones siguientes:

“(...)

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

- a') La compensación interbancaria de cheques y talones.
- b') La aceptación y la gestión de la aceptación.
- c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

- i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

(...)

- m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

(...)"

En consecuencia y de acuerdo con el precepto anterior, las operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que puedan realizar otras entidades estarán exentas del Impuesto, con lo que no habrá lugar a su repercusión por esta causa.

6.- En relación con el importe que la entidad consultante factura a los centros asociados, se indica en el texto de consulta que éste se percibe en contraprestación de sus servicios de publicidad y marketing, captación de clientes e intermediación en el pago.

Dicho importe se configura como una comisión sobre el precio de los servicios efectivamente prestados por el correspondiente centro asociado con cargo a los vales que son redimidos por el cliente.

Tal comisión debe entenderse que constituye la contraprestación de los servicios de intermediación prestados por la entidad consultante, los cuales resultan exentos del Impuesto de conformidad con el citado artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

La actividad de publicidad, marketing y captación de clientes deriva directamente de la propia labor de intermediación, por lo que no pueden calificarse los servicios prestados por la entidad consultante como servicios de publicidad. El servicio principal es la mediación, configurándose el resto como servicios accesorios al principal, necesarios e inherentes a la actividad mediadora.

7.- Las cantidades satisfechas por el cliente a la sociedad consultante en concepto de gastos por cambio del "cofre-regalo" deben considerarse contraprestación de los servicios prestados por esta última a los mismos, es decir, se trataría de una comisión de intermediación cobrada al cliente en lugar de al prestador, resultando, al igual que se analizaba en el apartado anterior, sujeta

y exenta del Impuesto en virtud de lo establecido por el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.”.

3.- Por otra parte, aunque las conclusiones sobre la naturaleza y funcionamiento de los denominados bonos polivalentes establecida en la contestación vinculante de 17 de octubre de 2011, parcialmente transcrita referida a los denominados “cofres-regalos”, son plenamente aplicable a las “cajas de experiencias” objeto de consulta, algunos de estos criterios deben ser revisados.

Es necesario señalar que las reglas que amparan la tributación de los denominados bonos polivalentes no habían sido objeto de regulación por la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, situación que se había mantenido hasta fechas muy recientes, en la vigente Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma, cada Estado miembro ha venido regulando determinados aspectos referentes a la comercialización de los bonos polivalentes, en aquellos aspectos que no habían sido analizados, o sólo parcialmente analizados, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según sus propios criterios al no existir reglas comunes sobre la tributación de estos productos de creciente generalización e importancia económica, que hasta la fecha habían quedado, como se ha señalado, al margen de armonización comunitaria.

Entre los aspectos controvertidos y no armonizados se encontraba la tributación de las operaciones de intermediación en la comercialización de los bonos polivalentes que, según la doctrina antes referida, constituían operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que se declaraban exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, antes referido.

Este criterio administrativo había sido cuestionado por los servicios de la Comisión Europea que consideraba que las operaciones de mediación en la comercialización de los bonos polivalentes no se encontraban amparados por la exención contenida en el artículo 135.1, letra d) de la Directiva armonizada referente a las operaciones financieras, incorporados a nuestra normativa interna por el referido artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

Sin embargo, dada la ausencia de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que avalase un cambio de criterio, y en tanto no se produjera la necesaria armonización en el tratamiento de los bonos a través de la aprobación de la modificación de la Directiva armonizada, este Centro Directivo reivindicó este criterio administrativo pues consideró que no existía justificación suficiente para la modificación del criterio administrativo que se ha venido sosteniendo.

En efecto, para reforzar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos y evitar innecesarias rectificaciones tributarias, un eventual cambio de criterio administrativo, debía verse motivado por la adopción en el ámbito comunitario de reglas uniformes sobre la tributación de los bonos, de tal forma que el nuevo criterio administrativo referente al régimen de tributación de estas operaciones fuera consistente y duradero en el tiempo.

En consecuencia, en ausencia de nueva regulación el criterio administrativo se ha mantenido vigente. No obstante, el pasado 1 de julio se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, la

Directiva 2016/1056 del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos. (DOUE de 1 de julio) y que incorpora un nuevo Capítulo 5 al Título IV de la Directiva 2006/112/CE donde se establecen reglas armonizadas sobre la tributación de los bonos.

Esta Directiva, ya en vigor, aunque sus disposiciones no son obligatorias hasta el 1 de enero de 2019, establece un nuevo criterio referente al tratamiento de los referidos servicios de mediación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Debe tenerse en cuenta que aunque estas modificaciones no serán norma vinculante hasta el año 2019, el Tribunal de Justicia en su sentencia de 16 de octubre del 2014, que resuelve el Asunto C-605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*, ha establecido en relación con el alcance de algunas disposiciones del Reglamento (UE) nº 282/2011, de ejecución de la Directiva armonizada, que aunque no eran de aplicación en el momento del litigio principal ya habían sido adoptadas, lo siguiente (apartados 45 y 46 de la sentencia):

“45 Resulta del considerando 14 de este Reglamento que la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del Tribunal en la materia.

46 Por ello, incluso si dicho Reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración.”.

En consecuencia, se hace necesario modificar el criterio administrativo, de conformidad con las nuevas reglas de tributación establecidas en la Directiva para estas operaciones, sin perjuicio que las mismas no sean obligatorias hasta el 1 de enero de 2019.

4.- De esta forma, la Directiva 2016/1056 incorpora el nuevo artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE donde se establece que:

“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.”.

Por tanto, de la propia definición debe concluirse que, aunque los bonos permiten a su tenedor o poseedor la adquisición de bienes o servicios a cambio de su entrega como contraprestación de los mismos, no tienen la naturaleza de instrumentos o medios de pagos. Es importante señalar, en relación con la naturaleza de los bonos, que el considerando (6) de la Directiva 2016/1056, preceptúa lo siguiente:

“(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.”.

Las reglas aplicables a la tributación de los denominados bonos polivalentes en la Directiva 2006/112/CE se contienen en el nuevo artículo 30 ter, apartado 2, que establece lo siguiente:

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

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

De acuerdo con lo anterior, cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono en el que ni la naturaleza del servicio a prestar ni el lugar de prestación estén determinados en el momento de su emisión o distribución, sin perjuicio de que dicha transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente, constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La operación subyacente quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el último tenedor o poseedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la entrega del bono que constituye, por tanto, la contraprestación de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

Por otra parte, la nueva regulación de los bonos polivalentes no establece los criterios que deben seguirse para determinar la base imponible de estos servicios de promoción o distribución.

A estos efectos, el apartado uno del artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que “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.”.

Este artículo supone la transposición a nuestro ordenamiento interno del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE que señala en relación con la base imponible de las operaciones:

“En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un



tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.”.

No obstante, cuando un empresario o profesional emite un bono polivalente, o participa en nombre propio en una cadena de distribución de un bono polivalente, adquiriendo y vendiendo el mismo mediante precio hasta su último tenedor, parece evidente que la base imponible de este servicio de emisión, distribución o promoción del bono polivalente no debe coincidir con la cantidad abonada por su adquirente puesto que, como se ha señalado, el tenedor del bono, último poseedor en ese momento, puede optar por su redención y la cantidad satisfecha en su adquisición constituirá, en su caso, la base imponible del bien o del servicio individualizado que pueda derivarse de dicha redención.

En efecto, el nuevo artículo 73 bis de la Directiva establece en relación con los bonos polivalentes 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.”.

De esta forma, la propia regulación armonizada de los bonos excluye que la base imponible del servicio de distribución o promoción se corresponda con la cantidad pagada por el tenedor del bono, que si constituirá, en su caso, la base imponible de la operación subyacente si ese tenedor opta por su redención, cantidad que debe entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.

En estas circunstancias la interpretación conjunta y sistemática del artículo 73 de la Directiva en relación con el nuevo artículo 73 bis de la misma, determina que la base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen, que estará constituido por la diferencia entre el precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en ambos casos.

No obstante, en el supuesto que el empresario o profesional que participa en la distribución del bono mediante precio sea el empresario o profesional que lo ha emitido, dicha base imponible se determinará por la diferencia entre el precio efectivo abonado por la venta del bono y la cantidad que se obliga a entregar al empresario o profesional que finalmente realiza la entrega del bien o la prestación del servicio individualizado al titular del bono cuando se produzca la redención, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en ambos casos.

El empresario o profesional que emita el bono o participe en la distribución o comercialización del bono polivalente deberá aplicar a la base imponible determinada según los criterios anteriores el tipo impositivo general del 21 por ciento que constituirá el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por sus servicios de distribución o promoción del bono polivalente.

5.- Por otra parte, el empresario o profesional que emita o comercialice el bono polivalente tendrá derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con las reglas y

requisitos establecidos, con carácter general, en el Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 94 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“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:

1º. 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.

(...)”.

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios, distinto del propio bono polivalente, utilizados por la consultante en la realización de las operaciones objeto de consulta podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios van a utilizarse en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones señaladas en esta contestación con sujeción y dentro de los límites generales establecidos en el referido Título VIII de la Ley 37/1992, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.