

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 5 de marzo de 2026

Sala Novena

Asunto C-436/24

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de “bono”. *Diferencia entre “bonos” y “puntos”.* La cuestión que se suscita consiste en determinar si la concesión de puntos a los clientes en el marco de un programa de fidelización puede calificarse como «bono» a efectos del sistema común del impuesto y, en particular, a efectos de la definición contenida en el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE. Se entiende por bono un instrumento que, por una parte, debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios y, por otra, respecto del cual 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 en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento. De ello se desprende que la Directiva del IVA no incluye dentro del concepto de bono todos los instrumentos comúnmente denominados como tales, sino únicamente aquellos que responden a los dos requisitos acumulativos establecidos en dicha disposición. El Tribunal destaca asimismo que una de las características esenciales de un bono es la naturaleza de los derechos vinculados a él y la correlativa obligación de aceptarlo como contraprestación de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio, lo que implica excluir de dicho concepto aquellos instrumentos que no confieren a su titular el derecho a recibir tales bienes o servicios, sino que únicamente le permiten, por ejemplo, obtener un descuento al adquirirlos. Aplicando estos criterios al supuesto examinado, el Tribunal observa que los puntos atribuidos a los clientes en el marco del programa de fidelización se conceden en función del volumen de las compras realizadas y pueden utilizarse posteriormente cuando el cliente efectúa una nueva compra para obtener artículos adicionales de escaso valor ofrecidos por el mismo suministrador. Tales puntos se conceden sin contrapartida específica, no pueden comprarse ni canjearse por dinero, son personales e intransferibles y únicamente pueden utilizarse en el contexto de una nueva adquisición de productos. En estas circunstancias, el Tribunal considera que los puntos atribuidos no entrañan ninguna obligación para el suministrador de aceptarlos como contraprestación de una entrega de bienes, puesto que su utilización presupone necesariamente la realización de una nueva compra y se limita a facultar al cliente para obtener, además de los bienes adquiridos, otros bienes adicionales de escaso valor. De ello se desprende que dichos puntos no cumplen uno de los requisitos acumulativos para que pueda calificarse como «bono», en la medida en que no comportan ninguna obligación para el operador económico de aceptarlos como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. En consecuencia, tales puntos no pueden calificarse ni como «bono univalente» ni como «bono polivalente».

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-436/24,

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 19 de junio de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2024, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Lyko Operations AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. M. Condiñanzi (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. N. Jääskinen y la Sra. R. Frendo, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Síguenos en...



Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Skatteverket, por la Sra. K. Alvesson;
- en nombre de Lyko Operations AB, por el Sr. R. Lyko;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. P. Carlin y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 11 de septiembre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 30 bis y 73 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia) y Lyko Operations AB, una sociedad anónima sueca, acerca de un dictamen previo relativo al tratamiento a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de un programa de fidelización de clientes que esta sociedad pretende poner en marcha.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos 1, 2, 4 y 6 de 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), presentan el siguiente tenor:

«(1) La Directiva [del IVA] establece normas sobre el lugar y el momento de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible, la exigibilidad del [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.

[...]

(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.

[...]

(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.»

4 El artículo 30 bis de la Directiva del IVA dispone:

Síguenos en...

«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 73 bis de esta Directiva preceptúa:

«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.»

Derecho sueco

6 La Mervärdesskattelagen (2023:200) [Ley (2023:200), del Impuesto sobre el Valor Añadido] contiene disposiciones que se corresponden con los artículos 30 bis y 73 bis de la Directiva del IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Lyko Operations vende productos para el cuidado del cabello y de belleza en tiendas físicas y en línea. Esta sociedad planea poner en marcha un programa de fidelización de clientes y presentó una solicitud de dictamen previo a la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia) con el fin de obtener aclaraciones sobre el tratamiento que recibiría un programa de este tipo a efectos del IVA.

8 De la resolución de remisión se desprende que, en caso de instaurarse el programa, los clientes de Lyko Operations, que son particulares, podrán decidir adherirse a él sin coste adicional. Dicho programa prevé que, por cada compra de productos que formen parte de la oferta habitual, los clientes reciban puntos, que, posteriormente, podrán canjear por artículos en un lugar denominado «tienda de puntos». Este canje solo podrá hacerse cuando se efectúe una nueva compra de los productos mencionados, y los artículos disponibles en dicha tienda se renovarán periódicamente e incluirán bienes pertenecientes a la gama de productos que formen parte de la oferta habitual. Los artículos serán principalmente de escaso valor —que solo excepcionalmente superará las 500 coronas suecas (SEK), es decir, 50 euros, aproximadamente— y estarán sujetos a distintos tipos del IVA (por ejemplo, los productos de belleza están sujetos a un gravamen del 25 %, y los complementos alimenticios, al 12 %).

9 Según la resolución de remisión, a cada artículo se le asignará un precio en puntos y tal asignación se hará de modo que los clientes puedan adquirir artículos de la tienda de puntos por el equivalente de entre el 2 % y el 10 %, aproximadamente, de su compra inicial. Cada punto canjeado por el cliente se vinculará a las compras totales del mes durante el que se haya generado aquel. Los puntos no podrán canjearse por dinero ni comprarse. Serán personales e intransferibles. Los artículos de esta tienda tampoco podrán adquirirse a cambio de una combinación de puntos y dinero. Los puntos obtenidos caducarán si no se utilizan en el plazo de dos años.

10 En este contexto, Lyko Operations preguntó a la Comisión de Derecho Tributario si el programa de fidelización supondría la entrega de un «bono» a estos clientes, más precisamente de un «bono polivalente», a efectos de la Directiva del IVA. En caso afirmativo, también deseaba saber de qué modo deberá calcularse la base imponible cuando los puntos se canjeen por artículos en la tienda de puntos, teniendo en cuenta que el cliente no efectuará un pago específico por el bono en cuestión, que no tendrá valor monetario alguno. Según Lyko Operations, las dos cuestiones persiguen obtener aclaraciones con respecto a una situación en la que ella entregaría bienes en Suecia a clientes suecos.

11 Mediante dictamen previo de 17 de noviembre de 2023, la Comisión de Derecho Tributario respondió que el programa de fidelización no supondría transferir bonos a los clientes, dado que los puntos concedidos en el marco de este programa carecerían de un valor monetario determinado y se atribuirían al cliente sin contrapartida alguna.

Síguenos en...



12 Este dictamen previo fue recurrido por la Administración Tributaria y por Lyko Operations ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente. La referida Administración solicita que se ratifique dicho dictamen, puesto que, a diferencia de un bono, los puntos concedidos en el marco del programa de fidelización únicamente facultarían al cliente para elegir un artículo adicional tras comprar otros productos por un importe determinado. Por su parte, Lyko Operations solicita al órgano jurisdiccional remitente que modifique el dictamen previo y declare, por un lado, que los puntos atribuidos al cliente en el marco de este programa constituyen un bono y, por otro, que la base imponible de la operación efectuada al canjear los puntos es de 0 SEK.

13 El órgano jurisdiccional remitente constata que las partes del litigio del que conoce tienen opiniones divergentes sobre varios puntos relativos a determinados aspectos de la interpretación de la definición de «bono» contenida en el artículo 30 bis de la Directiva del IVA, sobre los que el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado.

14 Además, en caso de que el Tribunal de Justicia considerase que un sistema de puntos como el controvertido en el litigio ante el órgano jurisdiccional remitente está comprendido en la definición de «bono» y constituye, como convienen las partes en dicho litigio, un «bono polivalente», dicho órgano jurisdiccional desea que se dilucide de qué manera debe determinarse la base imponible de las operaciones en cuestión con arreglo al artículo 73 bis de la Directiva del IVA.

15 En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Un instrumento en forma de puntos, como el que es objeto del litigio principal, constituye un bono con arreglo a la definición contenida en el artículo 30 bis de la Directiva del IVA cuando los puntos se conceden en el marco de un programa de fidelización del cliente diseñado de tal modo que el cliente que adquiere bienes obtiene puntos en función del volumen de sus adquisiciones y posteriormente, al realizar nuevas adquisiciones, puede usarlos para adquirir otros bienes de los que ofrece el vendedor?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿cómo debe determinarse la base imponible con arreglo al artículo 73 bis de la Directiva del IVA cuando los puntos se usan para adquirir bienes del vendedor?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el concepto de «bono» definido en el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que incluye la concesión de puntos por un suministrador a sus clientes en el marco de un programa de fidelización de clientes, en virtud del cual estos puntos se determinan en función del volumen de las compras de bienes y son utilizados por los clientes, al efectuar una nueva compra, para obtener otros bienes que ofrece ese suministrador.

17 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, si bien es cierto que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente pronunciarse sobre la calificación del instrumento de concesión de puntos controvertido en el asunto principal como bono comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA en función de las circunstancias propias del asunto de que conoce, no lo es menos que el Tribunal de Justicia es competente para deducir de las disposiciones de esta Directiva los criterios que dicho órgano jurisdiccional puede o debe aplicar a tal efecto [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bonos univalentes), C-68/23, EU:C:2024:342, apartado 45 y jurisprudencia citada].

18 Además, nada impide que un órgano jurisdiccional nacional solicite al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre una calificación de ese tipo, siempre que, no obstante, habida cuenta de los datos obrantes en autos a disposición de dicho órgano jurisdiccional nacional, este proceda a la comprobación y apreciación de los hechos necesarios para esa calificación [sentencia de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bonos univalentes), C-68/23, EU:C:2024:342, apartado 46 y jurisprudencia citada].

19 Ahora bien, como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de subrayar, la Directiva del IVA, en su versión anterior a las modificaciones introducidas por la Directiva 2016/1065, no establecía disposiciones específicas, a efectos de la recaudación del IVA, que regularan las operaciones sujetas a dicho impuesto en las que se utilizaban bonos [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bonos univalentes), C-68/23, EU:C:2024:342, apartado 29].

Síguenos en...



20 De los considerandos 1 y 2 de la Directiva 2016/1065 resulta que, para afrontar la diversidad de soluciones adoptadas por los Estados miembros que pueden crear, en particular, incoherencias, distorsiones de la competencia, situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición, el legislador de la Unión adoptó esta Directiva, que inserta en el texto de la Directiva del IVA, en particular, los artículos 30 bis, 30 ter y 73 bis, aplicables a partir del 1 de enero de 2019, con el objetivo de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento de los bonos y 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 [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bonos univalentes), C-68/23, EU:C:2024:342, apartado 30].

21 Así, el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA establece que, a efectos de esta, se entenderá por bono un instrumento que, en primer lugar, «debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios» y, en segundo lugar, respecto al cual «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».

22 Esta definición no incluye, por tanto, todos los instrumentos comúnmente llamados «bonos», sino únicamente aquellos que respondan a los dos requisitos acumulativos que establece el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, apartado 21).

23 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto únicamente el cumplimiento del primer requisito establecido en el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA, a saber, si procede considerar que el instrumento controvertido «debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios», toda vez que el segundo requisito, recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, parece cumplirse, como señaló la Abogada General en el punto 28 de sus conclusiones.

24 Para que un instrumento determinado cumpla este primer requisito, el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA establece que tal instrumento «debe» ser aceptado por el operador al que se le presenta como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios.

25 Este requisito implica, como pone de relieve el considerando 4 de la Directiva 2016/1065, que se excluyen del concepto de «bono», en el sentido del citado artículo 30 bis, punto 1, los instrumentos que no den derecho a su titular a recibir tales bienes o servicios, sino que, por ejemplo, le permitan únicamente recibir un descuento en posteriores adquisiciones de bienes o servicios.

26 Como subraya el considerando 6 de la Directiva 2016/1065, una de las características esenciales de un «bono», en el sentido del artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA, es, por tanto, la naturaleza de los derechos vinculados a él y la obligación de aceptarlo como contraprestación de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio.

27 En el presente asunto, en vista de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, los puntos atribuidos a los clientes de Lyko Operations en función del volumen de sus compras pueden utilizarse en la tienda de puntos cuando se efectúa una nueva compra y permiten a los clientes adquirir artículos de escaso valor que esta sociedad ofrece.

28 En estas circunstancias, como la Abogada General señaló esencialmente en los puntos 31 a 33 de sus conclusiones, los puntos atribuidos no entrañan ninguna obligación para el suministrador al que se le presentan de aceptarlos como contraprestación de una entrega de bienes. Estos puntos únicamente facultan a su titular, cuando este decide realizar una nueva compra a dicho suministrador, para obtener, además, otros bienes de escaso valor.

29 En la medida en que, en vista de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, no parece que el instrumento controvertido en el litigio principal cumpla una de los dos requisitos acumulativos exigidos para ser calificado de «bono», en el sentido del artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA, no puede, por tanto, constituir ni un «bono univalente» ni un «bono polivalente», en el sentido del artículo 30 bis, puntos 2 y 3, de esta Directiva.

30 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el concepto de «bono» definido en el artículo 30 bis, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no incluye la concesión de puntos por un suministrador a sus clientes en el marco de un programa de fidelización de clientes, en virtud del cual estos puntos se determinan en función del volumen de las compras de bienes y son utilizados por los clientes, al efectuar una nueva compra, para

obtener otros bienes que ofrece ese suministrador, cuando dichos puntos no comporten ninguna obligación para el suministrador de aceptarlos como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes.

Segunda cuestión prejudicial

31 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión planteada.

Costas

32 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 Novena) declara:

El concepto de «bono» definido en el artículo 30 bis, punto 1, 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

no incluye la concesión de puntos por un suministrador a sus clientes en el marco de un programa de fidelización de clientes, en virtud del cual estos puntos se determinan en función del volumen de las compras de bienes y son utilizados por los clientes, al efectuar una nueva compra, para obtener otros bienes que ofrece ese suministrador, cuando dichos puntos no comporten ninguna obligación para el suministrador de aceptarlos como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

