

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072035

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 1036/2015

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Entrega de puntos en campaña de fidelización de clientes. Casos de sujeción y de no sujeción al impuesto. Principio de íntegra regularización. Como es sabido, la entrega de puntos en una campaña de fidelización de clientes en la que dichos puntos no identifican con carácter previo los bienes y servicios a los que darán acceso no están sujetas al IVA. En consecuencia, el IVA satisfecho por las empresas que adquieren dichos puntos para su entrega a clientes no es deducible. Por el contrario, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entregan contra los citados puntos, previamente adquiridos por los empresarios o profesionales adheridos al sistema, han de considerarse operaciones sujetas y, en principio, no exentas del IVA, viniendo dada su base imponible por el importe satisfecho por dichos puntos más la suma, en su caso, de las cantidades satisfechas por sus destinatarios, que son los socios del programa. Dicho esto, en aplicación del principio de regularización íntegra, las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para su entrega a los socios del programa, que no se dedujeron porque se consideró que se entregaban a título gratuito -art. 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, han de calificarse como deducibles e incluirse como tales en los acuerdos de liquidación dictados. Ahora bien, las cuotas indebidamente repercutidas por la reclamante a las empresas adquirentes de los puntos habrán de recuperarse, sin embargo, a través del procedimiento que prevé el art. 89.Cinco de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y procederse a su reintegro a las citadas empresas. Por último, para el caso de que los aparentes regalos fueran viajes adquiridos como tales a otro empresario o profesional que aplicase el régimen especial de las agencias de viajes, las cuotas de IVA correspondientes a los mismos no serían deducibles, en tanto que cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos en beneficio del viajero. Así resulta de la consideración de la reclamante como agencia de viajes a estos efectos, en tanto que adquirente en nombre propio de las respectivas prestaciones, y ser de aplicación el referido régimen especial. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 78, 88, 89, 92, 94, 96, 142, 146 y 147.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **ZX ESPAÑA, S.A.**, (NIF: ...), "**ZX**" o "la reclamante" en lo sucesivo, y, en su nombre y representación, D. **Fx...** (NIF: ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 5 de febrero de 2015, derivado del acta de disconformidad **A02-...**, por el que se regularizan los ejercicios 2010 y 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido por importe de 3.221.350,93 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 7 de febrero de 2014, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, respecto del obligado

tributario **ZX ESPAÑA**, con objeto de comprobar los ejercicios 2010 y 2011 del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Las actuaciones tenían alcance general.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la empresa se encuentra dada de alta en el epígrafe 844 del Impuesto sobre Actividades económicas (IAE), correspondiente a Servicios de publicidad y relaciones públicas. La actividad principal de la entidad es la gestión de un programa de fidelización de clientes denominado "...". La entidad presentó autoliquidaciones de IVA mensuales de los ejercicios 2010 y 2011, con el detalle que consta en el expediente.

El programa "..." se instrumenta través de una "tarjeta de puntos", en el que intervienen los siguientes actores:

- Los patrocinadores, que son las entidades en las cuales se generan los puntos a favor de los titulares de las tarjetas con ocasión de los consumos que éstos realizan en los establecimientos de los patrocinadores. Los patrocinadores son empresas de producción, distribución y consumo, así como entidades financieras. Aunque el número de patrocinadores se sitúa en torno a los noventa, los patrocinadores de más importancia por volumen de operaciones con los accionistas de **ZX** o empresas vinculadas a ellos, de forma que la operativa por emisión por patrocinadores que son vinculados representa un 87,88% (2010) y un 90% (2011) del total.

- Titulares de las tarjetas, que **ZX** denomina "socios" o "socios del programa". Son clientes de los patrocinadores que, con ocasión de sus consumos, reciben "puntos" a canjear por "premios", que consisten en bienes y servicios. El canje de estos premios se hace en algunos casos sólo contra puntos y en otras ocasiones (fundamentalmente en servicios de turismo) contra entrega de puntos y dinero.

- El gestor del programa, **ZX**, empresa objeto de comprobación. Como gestor del programa, realiza las actuaciones de marketing para desarrollar el programa, se relaciona con los titulares de tarjetas facilitando información, adquiere los "premios", tanto bienes como servicios, y los facilita a los titulares, ya sea exclusivamente mediante la redención de puntos o recibiendo, además de puntos, las cantidades de dinero establecidas para determinados premios.

A diferencia de otros modelos de marketing y comerciales, no se incluye entre los "actores" a los proveedores de bienes y servicios, ya que éstos se relacionan exclusivamente con **ZX**.

Los titulares de las tarjetas, al obtener premios, realizan su pedido, en todo caso, a la plataforma de **ZX**, por la que también hacen, en su caso, los pagos, cuando la obtención de premios contempla que se abone alguna cantidad en dinero además de la redención de puntos. Cuando se trata de bienes materiales, se remiten directamente por **ZX** a los titulares de tarjetas, a través de empresa de mensajería.

Definidos los actores, la operativa se describe a continuación:

- Emisión de tarjetas

El promotor emite y entrega a los "socios", de forma gratuita, tarjetas de puntos denominadas "...", de acuerdo con un contrato de adhesión, de forma que sus titulares, que actúan como, y son generalmente, consumidores finales, al hacer adquisiciones de bienes y servicios a empresas adheridas al programa ("patrocinadores") obtienen "puntos" canjeables por bienes y servicios. Además de los puntos entregados, en ocasiones los titulares de las tarjetas, para obtener bienes y servicios, pagan una parte en dinero.

- Acuerdos con patrocinadores

La entidad **ZX** formaliza acuerdos con los "patrocinadores", que son aquellas empresas, accionistas de **ZX** o no, que venden bienes y servicios cuya adquisición genera puntos a favor de los titulares de las tarjetas. De conformidad con dichos acuerdos, el promotor **ZX**, por un lado, presta servicios de marketing a los patrocinadores y, por otra parte, asume la obligación de hacer frente a las obligaciones de redención de puntos ante los titulares de las tarjetas.

Los puntos generados tienen un valor económico que se factura, en su integridad, como servicios de marketing, por **ZX** a los patrocinadores, con sujeción al tipo general del impuesto. Dichos puntos sirven a los titulares de las tarjetas para hacer adquisiciones de bienes y servicios, sólo contra entrega de puntos o contra entrega de puntos y dinero.

La facturación por venta de puntos, mayoritariamente realizada a patrocinadores que son accionistas de **ZX** y otras empresas vinculadas, además del pago por la transmisión de la obligación de hacer por los compromisos frente a los titulares de tarjetas por la emisión de puntos, incluye el servicio de marketing, que constituye el “objetivo principal” de **ZX** según esta, a saber, que mediante el programa, los patrocinadores *“incrementen sus cifras de ventas y de rentabilidad por la vía de la fidelización (...)”*, de acuerdo con el texto antes transcrito, mientras que los servicios de marketing distintos (como *“información relativa a los hábitos de compra”* y *“otras acciones de marketing”*) se facturan de forma separada, como se deduce de la documentación de operaciones vinculadas de 2010 que consta en el expediente.

La parte más importante de las bases imponibles de IVA declaradas por **ZX** corresponde a la venta de puntos a patrocinadores.

Por lo que respecta a los importes percibidos por **ZX** de los titulares de las tarjetas cuando éstos, además de puntos, entregan dinero, de acuerdo con el criterio que consideró ajustado a la norma fiscal, **ZX** no incluyó en su base imponible del IVA dichos importes: 15.698.214 euros en 2010 y 17.743.051 euros en 2011.

Tampoco integró en su base imponible del IVA el importe de la contraprestación de los premios correspondiente a lo satisfecho por terceros (patrocinadores).

- Adquisición de bienes y servicios para la entrega a los titulares de las tarjetas contra entrega de puntos y, en su caso, dinero.

ZX adquirió bienes y servicios que destinó a su entrega a los titulares de las tarjetas contra “redención” de puntos acompañada, en ocasiones, de pagos en efectivo.

Los bienes y servicios adquiridos por **ZX** para dicha finalidad eran de tipo muy diversos, pudiéndose clasificar, desde el punto de vista del IVA, con carácter general, en las siguientes categorías:

(i) Operaciones interiores sujetas y no exentas. El tipo de gravamen soportado es el que se deriva de la naturaleza de los bienes y servicios recibidos, ya que no todas están sujetas al tipo general. En particular, como ejemplo más significativo, en los servicios de turismo (viajes y hoteles) se soporta el IVA al tipo reducido.

(ii) Operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible (viajes y hoteles en el extranjero).

(iii) Operaciones interiores no sujetas (entregas de medio de pago y donaciones).

- Entrega de bienes y servicios a titulares de las tarjetas contra entrega de puntos y, en su caso, pago parcial en dinero.

Los bienes y servicios adquiridos por **ZX** a los proveedores son objeto de entrega/prestación a los titulares de las tarjetas, en su caso, con pago parcial en dinero.

Los bienes y servicios entregados por **ZX** a los titulares de tarjetas tienen su lógica correspondencia con los adquiridos por **ZX** a los proveedores, descritos en el punto anterior.

La entidad reclamante, **ZX**, ajustó su tributación en IVA a su entendimiento del criterio contenido en una contestación a consulta formulada a la Dirección General de Tributos (contestación no vinculante de 17 de marzo de 1998, nº 0413/98).

En resumen, de acuerdo con la operativa específica de **ZX** (venta de puntos y adquisición y entrega de “premios”) descrita anteriormente, desde el punto de vista del IVA, las operaciones descritas tienen, en las declaraciones presentadas, la siguiente consideración:

OPERACIONES

Generación de puntos a los que se les da un valor económico por los consumos realizados por los titulares de las tarjetas en los establecimientos de patrocinadores

CONSIDERACIÓN EN IVA

ZX factura a los patrocinadores por el valor de los puntos, de acuerdo con los contratos. Igualmente, si existen otros servicios de marketing se facturan. Se repercute el IVA al tipo general del Impuesto

Adquisición de bienes y servicios que se destinan a los titulares de las tarjetas

El IVA soportado, en su caso, se considera no deducible, de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA: bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. Esta calificación como IVA no deducible determina la calificación de las operaciones a que se destinan los bienes y servicios adquiridos, que se desarrolla a continuación y se califica como operación no sujeta

Entregas de bienes y prestaciones de servicios a los titulares de las tarjetas contra entrega de puntos (total o acompañada de parte de pago por el titular)

La operación se considera no sujeta conforme al artículo 7.7º de la Ley de IVA, que considera no sujetas determinadas operaciones cuando no se hubiera atribuido el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios, conforme a la contestación de la Dirección General de Tributos citada. El criterio se aplica tanto a las entregas y servicios redimidos contra puntos como a los redimidos contra puntos y dinero

Además de su operativa específica, **ZX** repercute IVA por otros servicios, básicamente accesorios de marketing, y soporta IVA, por bienes y servicios no destinados a su entrega a terceros, como cualquier obligado tributario: alquileres, servicios profesionales, suministros, etc., que declara como deducibles.

Como se ha indicado, la entidad afirmó que ajustaba su conducta a los criterios contenidos en la contestación a la consulta citada. Sin embargo, a juicio de la Inspección, siendo así parcialmente, **ZX**:

a) No emite facturas ni otros documentos por las operaciones que realiza a los titulares de las tarjetas, sean éstas sólo contra entrega de puntos o contra puntos y dinero, aun cuando la consulta se indica que está sujeta a esa obligación.

b) Aplica el criterio de la contestación a la antedicha consulta tanto a las operaciones gratuitas para el titular de la tarjeta, a las que la contestación se refiere, como a las operaciones onerosas para el titular de la tarjeta, que están excluidas de la consulta.

A juicio de la Inspección, los criterios contenidos en la citada contestación a la consulta formulada a la Dirección General de Tributos, de 17 de marzo de 1998, nº 0413-98, se han visto modificados tanto por la propia Dirección General de Tributos como por la jurisprudencia comunitaria. La Inspección motivó su propuesta de regularización en varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (de fecha posterior a la alegada por la reclamante), las cuales se basan en los criterios mantenidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea en lo sucesivo, en esta materia.

La Inspección consideró que, dado que la verdadera operación sólo se obtiene cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los “derechos a puntos” que adquirió previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto. Por consiguiente, las entregas de bienes y servicios, consistentes en “premios” a los titulares de las tarjetas, considera la Inspección que están sujetas al Impuesto en el momento de la obtención de los premios, en contra del criterio seguido por el obligado tributario.

En congruencia con lo expuesto, a juicio de la Inspección, el devengo del impuesto de estas operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a los titulares de las tarjetas, debe entenderse producido cuando se realizan las operaciones en que consisten las entregas de premios y no cuando los patrocinadores pagan los puntos.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la Inspección consideró que la base imponible estaba constituida por la suma de las dos siguientes partidas:

1) Las cantidades satisfechas por los titulares de las tarjetas en aquellos casos en que se preveía que éstos, además de puntos, pagaran cantidades en dinero (contraprestación satisfecha por el destinatario).

2) El valor en euros de los puntos redimidos o canjeados, que es el importe satisfecho por un tercero (patrocinador), tomando por tal el precio por punto que se deduce de los contratos suscritos por **ZX** y los patrocinadores y de las facturas correspondientes.

Como se ha indicado, **ZX** consideraba que las operaciones realizadas con los titulares de las tarjetas estaban no sujetas, por lo que no emitía factura y no las registraba en sus libros de IVA, por lo que no fue posible determinar la base imponible en régimen de estimación directa, debiendo proceder a su estimación de acuerdo con lo previsto en los artículos 50.4, 53 y 158 de la Ley General Tributaria (estimación indirecta).

Con fecha 22 de diciembre de 2014, se extendió acta de disconformidad **A02-...**, considerando la Inspección que estaban sujetas al Impuesto las operaciones descritas anteriormente, que el obligado tributario declaró como no sujetas. Este cambio de calificación implicaba, asimismo, que las cuotas de IVA soportado que se habían declarado como no deducibles por destinarse a operaciones declaradas no sujetas sin derecho a deducción pasaron a considerarse deducibles. El efecto agregado de ambas modificaciones suponía que, a juicio de la Inspección, se habían dejado de ingresar cuotas por importe de 1.263.173,42 euros en 2010 y 1.438.700,11 euros en 2011.

Con fecha 5 de febrero de 2015, se dictó el acuerdo de liquidación por los ejercicios 2010 y 2011, que confirmó la propuesta inspectora, resultando la siguiente regularización:

Cuota a ingresar: 2.701.873,54 euros
Intereses de demora: 519.477,39 euros
Total deuda tributaria a ingresar: 3.221.350,93 euros

Segundo.

Disconforme la entidad interesada con el acuerdo referido en el antecedente anterior, en fecha 13 de febrero de 2015, interpuso ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC) la presente reclamación económico-administrativa, que fue registrada con R.G. 1036/2015.

Puesto de manifiesto el expediente, la reclamante presentó ante este TEAC escrito de alegaciones en el que sostiene que la Inspección ha interpretado erróneamente cuál es la actividad desarrollada por la entidad y defiende la aplicación al presente caso de la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, nº 0413-98. Señala que la referida contestación tiene carácter vinculante para la Inspección y no haber seguido ese criterio supone una vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica. Sostiene, asimismo, que resulta aplicable al presente caso la sentencia del TJUE, asunto Baxi Group, C-55/09, que fue interpretada de forma incorrecta por la Inspección. Por último, alega la entidad que con la regularización practicada por la Inspección se produce una duplicidad impositiva.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Ley General Tributaria en lo sucesivo, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión objeto de la presente reclamación es determinar si el acuerdo de liquidación referido en el encabezamiento se encuentra ajustado a Derecho.

Tercero.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la operativa de la entidad reclamante, **ZX**, consiste en:

- La generación y venta de puntos, así como servicios de marketing prestados a las entidades patrocinadoras.
- La realización de operaciones con los titulares de las tarjetas de puntos, consistentes en compra de bienes y servicios y posterior venta a dichos titulares.

A juicio de la entidad reclamante, las primeras operaciones citadas (la generación y venta de puntos, así como los servicios de marketing prestados a las entidades patrocinadoras) se encontraban sujetas y por ellas repercutía IVA al tipo general del impuesto. Por el contrario, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a los titulares de las tarjetas entendía que estaban no sujetas al impuesto (artículo 7.7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, Ley del IVA), siendo no deducibles las cuotas de IVA soportado relativas a las compras de tales bienes y servicios por **ZX** (artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA).

Alega la entidad reclamante, en primer lugar, que resulta de aplicación al presente supuesto la contestación a consulta nº 0413-98 de la Dirección General de Tributos. Señala que la referida contestación tiene carácter vinculante para la Inspección y no haber seguido ese criterio supone una vulneración del principio de confianza legítima y seguridad jurídica. Alega, por tanto, la vulneración de la doctrina de los actos propios.

En relación con esta cuestión se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno que pueda desplegar, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos. Concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica: *"para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero"*. También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

En el presente caso, el acuerdo de liquidación impugnado no vulnera la doctrina de los actos propios de la Administración Tributaria conforme a la doctrina del Tribunal Supremo existente al respecto, expuesta anteriormente, puesto que no existe "acto propio" alguno. Así, para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero, no siendo ésta la situación que se produce en este caso, en que el acuerdo de liquidación impugnado no está revocando ningún otro acto.

En primer lugar, debe señalarse que la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, alegada por la entidad, es una consulta general, no vinculante, carente, por tanto, del efecto que pretende la reclamante.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el criterio aplicado en la misma, a juicio de la Inspección, que comparte este Tribunal, ha sido especificado y modificado posteriormente por otras contestaciones posteriores del mismo órgano directivo, basadas en la jurisprudencia comunitaria aplicable al efecto, por lo que no cabe apreciar esta alegación de la reclamante.

Cuarto.

Como se señala en el antecedente previo, la controversia se plantea, en el presente caso, en el tratamiento a efectos de IVA respecto de las operaciones realizadas por la entidad **ZX** con las entidades patrocinadoras así como con los titulares de las tarjetas de fidelización de puntos.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, el programa "... " se instrumenta través de una "tarjeta de puntos", en el que intervienen los siguientes actores:

- Los patrocinadores, que son las entidades en las cuales se entregan los puntos a los titulares de las tarjetas con ocasión de los consumos que éstos realizan en sus establecimientos.
- Titulares de las tarjetas, que **ZX** denomina "socios" o "socios del programa". Son clientes de los patrocinadores que, con ocasión de sus consumos, reciben "puntos" a canjear por "premios", que consisten en

bienes y servicios. El canje de estos premios se hace en algunos casos sólo contra puntos y en otras ocasiones (fundamentalmente en servicios de turismo) contra entrega de puntos y dinero.

- El gestor del programa, ZX, que realiza las actuaciones de marketing para desarrollar el programa, se relaciona con los titulares de tarjetas facilitando información, adquiere los “premios”, tanto bienes como servicios, y los facilita a los titulares, ya sea exclusivamente mediante la redención de puntos o recibiendo, además de puntos, las cantidades de dinero establecidas para determinados premios.

La operativa es la siguiente: el promotor emite y entrega a los “socios”, de forma gratuita, tarjetas de puntos denominadas “...”, de acuerdo con un contrato de adhesión, de forma que sus titulares, que actúan como consumidores finales, al hacer adquisiciones de bienes y servicios a empresas adheridas al programa (“patrocinadores”) obtienen “puntos” canjeables por bienes y servicios. Además de los puntos entregados, en ocasiones, los titulares de las tarjetas, para obtener bienes y servicios, pagan una parte en dinero.

La entidad **ZX** formaliza acuerdos con los “patrocinadores”, que son aquellas empresas, accionistas de **ZX** o no, que venden bienes y servicios cuya adquisición genera puntos a favor de los titulares de las tarjetas. De conformidad con dichos acuerdos, el promotor **ZX**, por un lado, presta servicios de marketing a los patrocinadores y, por otra parte, asume la obligación de hacer frente a las obligaciones de redención de puntos ante los titulares de las tarjetas.

En primer lugar, por tanto, la entidad **ZX** facturaba a las entidades patrocinadoras por el concepto de venta de puntos así como por el servicio de marketing y promoción, y por estas cantidades repercutía IVA al tipo general del impuesto. La parte más importante de las bases imponibles de IVA declaradas por **ZX** correspondía a la venta de puntos a patrocinadores.

ZX facturaba a los patrocinadores por el 100% de los puntos emitidos, al precio pactado. Dicha facturación se realizaba a los precios medios indicados, en céntimos de euro por punto:

2010: 0,8575

2011: 0,8484

El hecho de que posteriormente los puntos parcialmente se redimieran no llevaba a **ZX** a modificar la base imponible declarada ni a rectificar la repercusión, ya que la facturación se realizaba exclusivamente por servicios de marketing.

Por otro lado, **ZX** adquiría bienes y servicios que destinaba a su entrega a los titulares de las tarjetas contra “redención” de puntos acompañada, en ocasiones, de pagos en efectivo. El IVA soportado, en su caso, se consideraba no deducible, de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA (bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas). Esta calificación como IVA no deducible determinaba la calificación de las operaciones de venta de los bienes y servicios adquiridos como operación no sujeta conforme al artículo 7.7º de la Ley del IVA, que considera no sujetas determinadas operaciones cuando no se hubiera atribuido el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios. Este criterio se aplicó tanto a las entregas y servicios redimidos contra puntos como a los redimidos contra puntos y dinero.

La operativa de la entidad es la descrita anteriormente, tal como se deduce de la información obrante en el expediente y de las alegaciones vertidas por la reclamante ante este Tribunal, por lo que no cabe apreciar su alegación relativa a que la Inspección no ha entendido el funcionamiento de la actividad que realiza. La controversia se suscita por el diferente tratamiento del IVA en las operaciones realizadas entre los sujetos intervinientes, como se examina a continuación.

Respecto de la cuestión planteada, es relevante destacar la contestación a consulta vinculante V0687-12, de 2 de abril de 2012, de la Dirección General de Tributos, la cual se basa en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-270/09, MacDonald Resort Ltd., de fecha 16 de diciembre de 2010, y asunto C-37/08, RCI Europe, de fecha 3 de septiembre de 2009. La referida contestación, en un supuesto similar al que ahora se plantea, concluyó lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

“1. Sujeción al Impuesto de la venta inicial de los “derechos a puntos”.”

Para determinar si la venta de derechos a que se refiere el escrito de consulta constituye una operación sujeta al Impuesto habrá que tener en cuenta si las prestaciones de servicios de alojamiento a las que el destinatario tiene acceso por la compra de los mismos están o no determinadas de antemano.

De forma más concreta, el tratamiento de la venta de derechos contractuales convertibles en derechos de aprovechamiento temporal de alojamientos vacacionales ha sido objeto de análisis por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el Tribunal) en su sentencia recaída en el asunto C-270/09, MacDonald Resorts Ltd, de 16 de diciembre de 2010.

La actividad de la entidad demandante en dicho litigio consistía en la comercialización de derechos de aprovechamiento por turnos. En el ejercicio de su actividad dicha entidad fundó un club cuyo objeto era garantizar a sus miembros el derecho a reservar alojamiento para sus vacaciones y otras ventajas complementarias por periodos concretos cada año.

A modo de resumen, cabe destacar que, para ostentar la condición de socio del club, bastaba con solicitar la inclusión en el mismo, procediendo a continuación a la adquisición de “derechos a puntos” mediante el pago de una determinada cuantía monetaria o bien mediante la cesión de los derechos de aprovechamiento por turnos que el socio poseyera, abonando una cuota de mejora.

Adicionalmente, los socios se comprometían a pagar los gastos de gestión anuales en función de los “derechos a puntos” que poseyeran y las comisiones de transacción generadas por la reserva del correspondiente alojamiento al canjear sus puntos.

Los “derechos a puntos” adquiridos permitían a cada socio recibir una determinada cantidad de puntos cada año, pudiendo ser canjeados tales puntos por un derecho a ocupar temporalmente un alojamiento.

El canje de puntos se podía realizar en más de 70 alojamientos por periodos de tres, cuatro o siete noches.

(...)

Por tanto, si bien es cierto que en el momento de la adquisición de los “derechos a puntos” la naturaleza de los servicios que se van a recibir pudiera estar claramente definida, no lo es menos que los servicios de hostelería que va a recibir un cliente son prestados por distintos empresarios o profesionales que pueden estar o no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que 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.

En consecuencia, la venta por parte de la sociedad consultante de “derechos a puntos” que permiten a sus titulares recibir anualmente cierta cantidad puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados servicios de hostelería, tanto en territorio de aplicación del Impuesto como fuera del mismo, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por la cual no habrá que repercutir el citado tributo.

(...)

2. Devengo de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos.

(...)

Tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el apartado 25 de su sentencia 16 de diciembre de 2010, anteriormente transcrito, el comprador de los “derechos a puntos” recibe la contraprestación prevista correspondiente a su pago inicial, es decir, el servicio de hostelería pertinente, en el momento final de dicho canje.

Asimismo, como también se ha indicado, los pagos realizados con anterioridad al canje de los puntos no dan lugar al devengo del Impuesto dado que en dicho momento los servicios por lo que se están efectuando dichos pagos no están claramente identificados.

Por tanto, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en el que los servicios de hostelería, a los que va a acceder el cliente como consecuencia de la redención de los puntos que proceda, queden claramente identificados. Esto se producirá en el momento en el que el cliente proceda al canje de los puntos.

(...)

4. Base imponible del Impuesto devengado por la prestación de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos.

(...)

Procede, por tanto, determinar cuál es el importe total de la contraprestación satisfecha por el socio para cada uno de los servicios de alojamiento que éste recibe cuando redime anualmente los puntos correspondientes.

Sobre un caso muy similar al presente se ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en concreto, en su sentencia dictada en el asunto C-37/08, RCI Europe, de 3 de septiembre de 2009. En aquel caso se trataba de una entidad que prestaba servicios de facilitación y organización del intercambio de facultades de uso pertenecientes a socios que eran titulares de un derecho de aprovechamiento por turno de viviendas vacacionales. De esta manera, los socios abonaban una cuota de inscripción, válida para un periodo de entre uno y cinco años, además de una cuota de suscripción anual y una cuota adicional de intercambio. A cambio, la entidad facilitaba el intercambio de derechos entre todos los socios.

(...)

La jurisprudencia anterior, aplicada al caso planteado en la consulta, determina que la contraprestación de cada uno de los servicios de alojamiento que se presten como consecuencia de la redención de los puntos a los que el socio tiene derecho cada año, estará formada por la suma de las siguientes cantidades:

- La parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición de los “derechos a puntos” que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento. (...)

- La cuota anual satisfecha para poder canjear los “derechos a puntos” y utilizar los servicios.

- En su caso, las cuotas adicionales que puedan satisfacerse para acceder a determinados hoteles o en ciertas fechas especiales.

5. Supuesto de que no se produzca el canje total o parcial de puntos.

En el caso de que algún año no se produzca el canje de los puntos a que tiene derecho el cliente, o bien no se produzca el registro en el hotel correspondiente, no se producirá ningún hecho imponible gravable por el Impuesto, dado que no se efectúa ningún acto de consumo susceptible de imposición, por lo que tampoco se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos.

Lo mismo resultará de aplicación cuando se canjeen menos puntos de los disponibles por la parte de puntos no redimidos.

6. Solicitud de cuotas repercutidas de forma improcedente. (...)

Con base en los preceptos indicados, se debe concluir que, en el caso de que se hayan repercutido cuotas de forma improcedente como consecuencia de la aplicación de criterios diferentes a los señalados, el sujeto pasivo deberá efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, en este caso, en exceso, debiendo reintegrar al destinatario de la operación el importe correspondiente a tal exceso.”

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-270/09, Mac Donalds Resorts Ltd., de fecha 16 de diciembre de 2010, a la que se remite la referida contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, dispone que (el subrayado es de este Tribunal):

“32. En consecuencia, dado que el verdadero servicio sólo se obtiene cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los «derechos a puntos» que adquirió previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto, con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

33. De ello se deduce que, en ese sistema, sólo se puede determinar el régimen del IVA aplicable a la operación cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los derechos previamente adquiridos por el aprovechamiento temporal de una residencia, por el alojamiento en un hotel o por otro servicio, en función del tipo de servicio prestado. Por tanto, el lugar de la prestación será, concretamente, el lugar en el que radiquen la residencia o el hotel en el que el cliente obtiene el derecho a alojarse una vez canjeados dichos puntos.“

En el mismo sentido debe destacarse, asimismo, la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos V0397-08, la cual se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd., de 21 de febrero de 2006, disponiendo lo siguiente (el subrayado es, de nuevo, de este Tribunal):

“El cheque-regalo que se entrega al encuestado es una tarjeta que puede ser utilizada para la adquisición de distintos bienes y servicios ofrecidos por un determinado gran almacén. Se trata, por tanto, de un bono multiuso respecto de cuya tributación se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals Ltd, Asunto C-419/02. En esta sentencia se señala textualmente que “no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados”.

Concluyó el Tribunal que “no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado”.

En el caso planteado en la consulta, la entidad consultante adquiere cheques-regalo que permiten la adquisición de bienes y servicios en un gran almacén a la persona que se encuentre en posesión del bono en cuestión. En este sentido, la naturaleza de los bienes y servicios que se pueden adquirir no están claramente identificada. Por esta razón, los bienes y servicios mencionados han de ser incluidos dentro de la categoría de “servicios no claramente identificados” a que se refiere el Tribunal de Justicia.

Aplicando la sentencia anterior al caso planteado en la consulta resulta que la adquisición del cheque-regalo por parte de la entidad consultante es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues lo que realmente se está entregando es un medio de pago de los bienes y servicios concretos que se pueden adquirir en los grandes almacenes.

En consecuencia, la venta directa por parte de los grandes almacenes a la entidad consultante de un cheque que permita adquirir bienes y servicios ofrecidos en los mencionados grandes almacenes es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por la cual no habrá que repercutir el citado tributo.

De acuerdo con el criterio anterior, al no existir cuota soportada por esta operación, no ha lugar plantearse la deducción de la misma.

(...)

Por último, hay que hacer referencia a la operación realizada por los grandes almacenes respecto del usuario del cheque cuando éste es utilizado. Los grandes almacenes, por los bienes entregados o por los servicios prestados al usuario, deberá facturarle a éste, no a la entidad consultante, pues el destinatario de tal servicio es el usuario y no la consultante. A dicho servicio le será de aplicación el tipo impositivo que proceda en función de su naturaleza, así como, en su caso, la exención que resulte aplicable de acuerdo con sus características.”

El artículo 4.Uno de la Ley del IVA dispone que:

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

Como efectivamente señala el acuerdo impugnado, en el presente caso, las operaciones consistentes en entrega de premios son operaciones en principio sujetas por reunir todos los requisitos del precepto:

- a) Son entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- b) Se consideran sujetas las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) Se realizan por **ZX**, que es un empresario (artículo 5 de la Ley del IVA).
- d) Se realizan con carácter oneroso.
- e) Se realizan, además, con habitualidad.

La operación previa, consistente en el pago a **ZX** por los patrocinadores por la venta de puntos que se destinan a la futura entrega de premios, no es relevante desde el punto de vista del IVA porque existe incertidumbre respecto a la operación en que se materializará la redención de puntos (conforme a la jurisprudencia comunitaria citada). En consecuencia, dado que la verdadera entrega de bienes o prestación de servicios sólo se obtiene cuando el cliente canjea los puntos que obtuvo previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto. Por tanto, el devengo del impuesto de estas operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a los titulares de las tarjetas debe entenderse producido cuando se realizan las operaciones en que consisten las entregas de premios y no cuando los patrocinadores pagan los puntos.

El referido pago de los puntos, en tanto que flujo financiero ajeno, como tal, a la realización de una operación sujeta al tributo, debe considerarse ajeno a su exacción, resultando las cuotas de IVA repercutidas por parte de la reclamante a los patrocinadores no deducibles para estos últimos, en tanto que cuotas indebidamente repercutidas. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, en la parte proporcional correspondiente, y como admite la Inspección de los tributos, dichos importes hayan de considerarse como contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a los socios del programa, en concepto de pago realizado por un tercero, en este caso, el patrocinador.

Por consiguiente, en contra del criterio seguido por la reclamante, debe entenderse que las entregas de bienes y prestaciones de servicios a los titulares de las tarjetas no son gratuitas, sino que existe una contraprestación, como es el dinero que tiene que pagar el titular de la tarjeta y, en caso de entrega de puntos, el importe anticipado por el patrocinador. La base imponible de las operaciones estaría constituida por la suma de las dos siguientes partidas:

- 1) Las cantidades satisfechas por los titulares de las tarjetas en aquellos casos en que se prevé que éstos, además de puntos, paguen cantidades en dinero.
- 2) El valor en euros de los puntos redimidos o canjeados, que es el importe satisfecho por un tercero (el patrocinador).

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, las cuotas de IVA que la reclamante consideró como no deducibles de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, por estar "*destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas*", deben considerarse, en principio, deducibles, en los términos previstos en los artículos 92 y 94 de la misma norma (bienes y servicios destinados a la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, como son las entregas a los titulares de tarjetas, mediante contraprestación).

En el presente caso, las entregas de bienes y servicios a los titulares de las tarjetas no pueden considerarse como "atenciones a clientes", puesto que se trata de operaciones realizadas a título oneroso. Así es por cuanto por las mismas se entrega una contraprestación puesto que, para obtener tales "regalos", el titular de la tarjeta ha de pagar una cantidad en dinero, o bien abonar unos puntos, que previamente han sido adquiridos por el patrocinador y que tienen un valor económico. Por tanto, no puede considerarse que tales operaciones sean gratuitas o sin contraprestación.

Tampoco cabe apreciar que se produzca una liberalidad, puesto que el titular de la tarjeta tiene derecho, en virtud del contrato de adhesión, a canjear los puntos obtenidos por bienes o servicios, por lo que su entrega por la reclamante no obedece a una liberalidad sino a una obligación adquirida con los titulares de las tarjetas. En consecuencia, dado que la contestación a consulta 0413-98, aplicada por la entidad, hace referencia a operaciones gratuitas sin contraprestación, no resulta aplicable al presente supuesto, como entiende la reclamante, por lo que debe desestimarse su alegación.

Así se entiende por la Inspección de los tributos y es criterio que comparte este Tribunal.

Por lo que respecta a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management y Baxi Group, de fecha 7 de octubre de 2010, aplicada por la Inspección y alegada, asimismo, por la reclamante, debe destacarse lo siguiente (el subrayado vuelve a ser de este Tribunal):

"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.

56. Sin embargo, como pone de manifiesto el Gobierno del Reino Unido, la Sexta Directiva no exige, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta. En efecto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva contempla la posibilidad de que la contraprestación sea obtenida de un tercero.

57. A este respecto, se desprende de la resolución de remisión en el asunto C-53/09 que el canje de puntos entre clientes y proveedores da lugar a un pago por parte de LMUK a estos últimos. Dicho pago se calcula sumando los importes correspondientes al precio fijo establecido por cada punto canjeado a cambio de una parte, o la totalidad, del precio del regalo de fidelidad. En este contexto, procede observar que, como afirma el Gobierno del Reino Unido, ese pago constituye la contraprestación de la entrega de los regalos de fidelidad.

58. En el asunto C-55/09, se desprende asimismo de la resolución de remisión que los regalos de fidelidad son facturados por @1 a Baxi al precio de venta al público más los gastos de envío al lugar del pedido, donde se transmite la propiedad y se efectúa el canje de los puntos. Por lo tanto, deduciendo el margen de @1, que equivale a la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad y el precio de adquisición al que @1 obtiene esos regalos, el pago hecho por Baxi a @1 constituye la contraprestación de la entrega de dichos regalos.

(...)

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 por el gestor a favor del patrocinador.”

En este mismo sentido, es preciso señalar la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos V1127-09, de fecha 19 de mayo de 2009, la cual se basa en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en el asunto C-317/94, Elida Gibbs, de 24 de octubre de 1996, asunto C-427/98, Comisión contra Alemania, de 15 de octubre de 2002, y asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management UK Ltd y Baxi Group Ltd, 7 de octubre de 2010. El mismo criterio es sostenido en posteriores contestaciones a consultas, como la V1126-11, de 4 de mayo de 2011, V2933-13, de 2 de octubre de 2013 y la V2470-14, de 23 de septiembre de 2014. Las referidas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos así disponen:

“1. De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo recogida, entre otras, en la contestación a la consulta número 0961-01, de 23 de mayo de 2001, el sistema de fidelización de clientes que se describe en el escrito de consulta no es sino un método de instrumentar descuentos que cada establecimiento adherido 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 aquel en que tales compras fueron realizadas. Dicho descuento existirá como tal en el momento en que el cliente procede a canjear los puntos emitidos por el respectivo establecimiento, ya sea en el propio establecimiento o en cualquiera de los restantes también adheridos, para la adquisición de bienes o servicios minorando así la cantidad que el cliente tiene que pagar materialmente por la compra de tales bienes o servicios.

(...)

3. A partir de los indicados criterios, este Centro Directivo considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

1º. El descuento se considerará efectivamente concedido por cada establecimiento en el momento en que el cliente presente al canje los “puntos” emitidos por aquél, ya sea en el propio establecimiento emisor o en otro adherido al sistema.

2º Por lo que se refiere a la base imponible de las ventas de bienes o servicios efectuadas por los respectivos establecimientos cuyo pago, total o parcial, se efectúa mediante el canje de los “puntos”, debe señalarse que en los casos en que dicha venta sea realizada directamente al cliente por el establecimiento que emitió los “puntos” concretos que efectivamente se canjean, el importe en euros atribuido a los “puntos” no tendrá la consideración de descuento o minoración del precio correspondiente a dicha venta, puesto que, como se ha señalado anteriormente, dicho importe constituye un descuento en el precio de los bienes o servicios vendidos con anterioridad por el correspondiente establecimiento al cliente y con ocasión de los cuales este último obtuvo los “puntos”.

En los casos en que la venta de bienes o servicios sea realizada al cliente que presenta los “puntos” por cualquier otro establecimiento adherido al sistema distinto a aquél que efectivamente emitió los “puntos” que ahora se canjean, el importe en euros atribuido a los “puntos” con ocasión de dicha venta, que la Sociedad consultante, en nombre y por cuenta del emisor, abona a dicho establecimiento al realizar la regularización, debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta de los bienes o servicios que el referido establecimiento realiza al cliente, en tanto que contraprestación satisfecha a quien realiza la venta (el establecimiento que canjea los “puntos” emitidos por otros) por un tercero (en última instancia, el establecimiento emisor) distinto del destinatario de la misma (el cliente), tal y como establece el artículo 78.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29). Es decir, dicha base imponible no debe ni puede ser minorada por el hecho de que el consumidor final satisfaga por dicha compra un importe menor al fijado por el establecimiento con carácter general, dado que dicho establecimiento no está concediendo un descuento al consumidor final, puesto que la parte del precio de venta que no le es satisfecha por este último le será abonada posteriormente por la sociedad consultante.

3º El importe otorgado a los “puntos” en una cuantía concreta que sea autorizado por los establecimientos adheridos al sistema y ofrecido por estos a los consumidores finales ha de entenderse Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.

4º Cada uno de los establecimientos afectados podrá minorar la base imponible de las ventas que realice y en cuya virtud el cliente obtuvo los “puntos”, en el importe otorgado a los “puntos” por ellos emitidos y que efectivamente han sido canjeados, excluida la parte de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que se entiende incluida en dicho importe, ya el canje se realice en el propio establecimiento emisor o en otros adheridos al sistema.

Cuando el canje de los “puntos” se realice a través de establecimientos adheridos al sistema distintos del concreto emisor de dichos “puntos”, éste sólo podrá minorar la base imponible en los términos mencionados anteriormente en la medida en que de la regularización que efectúe la entidad consultante se desprenda que ha abonado el importe atribuido a los “puntos” emitidos por el mismo y canjeados en otros establecimientos.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, mensualmente se determina el importe de los descuentos efectivamente concedidos por cada establecimiento adherido al sistema. En consecuencia, se considerará que los descuentos hechos efectivos por el respectivo establecimiento en cada mes natural mediante la aceptación, por él mismo o por otros establecimientos del sistema, del importe de los “puntos” emitidos por aquél y que son entregados por los clientes en dicho período, corresponden a ventas realizadas a tales clientes por dicho establecimiento emisor durante el mes natural inmediato anterior y, por tanto, podrá rectificar las bases imponibles correspondientes a dichas ventas minorándolas en el importe de los referidos descuentos, siempre que la realización de estos últimos sea debidamente justificada.

No obstante lo anterior, no procederá la minoración de la base imponible por parte del establecimiento emisor de puntos cuando dichos puntos no hayan sido ciertamente canjeados por el consumidor final, aun cuando el referido establecimiento admita al canje puntos emitidos por otros establecimientos adheridos al sistema.

5º Cuando proceda la modificación de la base imponible, dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 del Reglamento de facturación si bien, dicha modificación, no supondrá rectificación de la cuota repercutida por el respectivo

establecimiento. De dicha factura se expedirá únicamente su original que será conservado por el respectivo establecimiento en su contabilidad sin que resulte procedente entregar copia del mismo.”

El artículo 78 de la Ley del IVA dispone en su apartado Uno 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.”

Alega la reclamante que la base imponible en las entregas de los bienes y servicios debe ser el coste de adquisición de éstos.

Esta alegación no puede compartirse. Efectivamente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan por éstas han de considerarse como operaciones realizadas a título oneroso, viniendo su contraprestación dada por el importe que se obtiene por las mismas, que resultará de la suma de los importes satisfechos por los socios en su condición de destinatarios de los mismos más la parte que, del importe satisfecho por los patrocinadores a la compra de los puntos, puede y debe imputarse a pago, como así se efectúa en el acuerdo de liquidación y este Tribunal no puede sino confirmar.

Quinto.

La entidad alega que con la regularización efectuada se produce un supuesto de doble imposición, puesto que la reclamante ya había repercutido el impuesto a los patrocinadores, a quienes facturó por los servicios de marketing prestados y la venta de puntos.

El artículo 88.Uno de la Ley del IVA dispone que:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.(...)”

Por su parte, el artículo 89.Uno de la misma norma establece lo siguiente:

“Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”

Dicha rectificación se deberá efectuar por medio de la expedición y entrega de una factura rectificativa que deberá reunir la totalidad de los requisitos establecidos por el hoy vigente artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, recogidos en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación hasta el 31 de diciembre de 2013, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 30 de noviembre.

No siendo conocido para este Tribunal si efectivamente, la reclamante ha procedido a la rectificación que se prescribe, no le es dado especificar cuál de las dos normas que se han referido será aplicable, debiendo estar, en cualquier caso, a la que resulte por razón de la fecha en que se proceda a la efectiva rectificación de la repercusión.

El procedimiento para obtener la devolución de las cuotas que, en su caso, se hayan repercutido en exceso, se encuentra regulado en el apartado Cinco del artículo 89 de la Ley del IVA, el cual establece lo siguiente:

“(…) Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.”

El artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone que tendrá derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos:

“c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.”

Por tanto, puesto que la reclamante repercutió el impuesto a las entidades patrocinadoras tanto por la venta de puntos como por la prestación de servicios de marketing, de acuerdo con lo expuesto, tendría derecho a rectificar las cuotas impositivas repercutidas en la parte que corresponde a la venta de puntos, pues tal operación, de acuerdo con lo establecido en los fundamentos previos, se encuentra no sujeta al impuesto.

Esta conclusión es la que, asimismo, alcanzó el acuerdo de liquidación impugnado:

*“Por lo tanto, al haber **ZX** facturado toda su actividad a los patrocinadores por servicios de marketing, y corresponder una parte a la contraprestación de operaciones a realizar en el futuro, consistentes en entregas de bienes o prestaciones de servicios a titulares de las tarjetas servicios, **ZX SA** podrá modificar la base imponible y rectificar en su caso las cuotas repercutidas de acuerdo con lo previsto en los artículos 80 y 89 de la ley del IVA, como se indica en el apartado siguiente de este documento.*

(…)

*De acuerdo con lo hasta aquí expresado, **ZX** facturó a los patrocinadores, repercutiendo al tipo general del IVA, servicios de marketing que parcialmente la Inspección considera corresponderán a la contraprestación satisfecha por un tercero (patrocinadores) de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuyos*

elementos tributarios se han desarrollado en los apartados anteriores, en los que se indica que algunas de dichas operaciones no estarán sujetas al IVA y a otras no les será de aplicación el tipo general del Impuesto.

Por consiguiente, el obligado tributario podrá modificar la base imponible de los servicios de marketing facturados a los patrocinadores y las cuotas repercutidas, en los términos y con las condiciones previstas en los artículos 80 y 89 de la Ley del IVA y normativa de desarrollo. En particular, no procederá la rectificación cuando el destinatario haya deducido la cuota de IVA inicialmente soportada, pero sí cuando los destinatarios no hayan tenido derecho a deducción plena del impuesto. Si, una vez firme el acto de liquidación, y cumplidos los requisitos citados, no se admitiese la modificación de la base imponible y de la repercusión de que corresponda a destinatarios sin derecho a deducción plena, se produciría un exceso de gravamen, que debe evitarse.”

Es de ver que la recuperación de las cuotas que, por diferencias, y en los términos que se ha descrito, ha de realizarse, aunque relacionada con el procedimiento de aplicación de los tributos que da lugar a la liquidación a la que se contrae esta reclamación, no resulta directamente de la misma, por cuanto no tiene su origen en la denegación de deducciones ni en la liquidación de cuotas devengadas y no liquidadas por el contribuyente.

Antes bien, la actuación de la Administración se limita a la calificación de las entregas de los premios a los socios como onerosas, criterio que comparte este Tribunal, y a la cuantificación de su base imponible, en los términos que ya se han explicado, señalando igualmente la improcedente repercusión a los patrocinadores del programa.

La referida improcedente repercusión, pues, habrá de dar lugar a su rectificación como igualmente reconoce el acuerdo de liquidación, conforme a lo dispuesto por el transcrito artículo 89.Cinco de la Ley del IVA, a través del correspondiente procedimiento o vía de actuación por la que opte el contribuyente.

Sexto.

Por último, alega la entidad que la Inspección debía haber efectuado una regularización completa de la situación tributaria de la entidad atendiendo a la deducibilidad del IVA en las operaciones de compra de bienes y servicios que posteriormente se venden a los clientes, estando tales operaciones sujetas al impuesto, como ha quedado expuesto.

Al respecto, el acuerdo de liquidación impugnado dispone que:

“Cuotas deducibles

Por otro lado, la Inspección estima que las cuotas de IVA que el obligado tributario ha considerado como no deducibles de acuerdo con el art 96. Uno.5 LIVA, por estar “destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas” según la Ley del Impuesto, deben considerarse deducibles, en los términos previstos en los artículos 92 y 94 LIVA: Bienes y servicios destinados a la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, entrega a titulares de tarjetas, mediante contraprestación.

Las cantidades consignadas como no deducibles en el libro de IVA facturas recibidas con el código de no deducibles, que la Inspección considera deducibles de acuerdo con los criterios indicados son las siguientes, clasificadas por meses: (...)

Debe indicarse que en las citadas cuotas soportadas no se incluyen las correspondientes a las cuotas soportadas correspondientes al Régimen Especial de Agencias de Viajes (art 141 y ss. LIVA). Las facturas aportadas a la Inspección por ZX recibidas de sujetos pasivos en el régimen especial, totalizadas por meses son las siguientes, en euros: (...)

En las facturas aportadas correspondientes al Régimen Especial de Agencias de Viajes no se consigna la mención prevista en el artículo 142 de la ley del IVA, correspondiendo además, en cuantía que no consta, a servicios que parcialmente se han realizado fuera del territorio de aplicación del impuesto, al haberse destinado por ZX SA, como consta en el expediente, a operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto. Por consiguiente, no procede su deducción sino en los términos de lo previsto en los arts. 97 y 142.Dos de la ley del Impuesto: (...)

Artículo 142. Repercusión del impuesto

“En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.”

En las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del Impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación “cuotas de IVA incluidas en el precio”, la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.”

Artículo 147. Deducciones.

“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.”

De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, constan las facturas emitidas por la Agencia de Viajes **YT, S.A.U.** a la entidad reclamante **ZX**, donde figuran los conceptos facturados y su importe, sin que conste desglosada la cuota de IVA. Estos mismos servicios son los que, posteriormente, la entidad **ZX** prestaba a los distintos clientes mediante el canje de puntos y/o dinero, por lo que la entidad **ZX**, actuaba, a estos efectos, como Agencia de Viajes frente a dichos clientes.

A este respecto, es relevante destacar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asuntos acumulados C- 308/96 y C-94-97, T. P. Madgett y R. M. Baldwin, de 22 de octubre de 1998 (el subrayado es otra vez de este Tribunal):

“18. A este respecto, procede, en primer lugar, recordar que los servicios prestados por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad. Con el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador comunitario estableció, en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15).

19. Pues bien, aun cuando el régimen especial de los márgenes previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva esté motivado principalmente por la existencia de problemas relacionados con las prestaciones de viaje que implican servicios en más de un Estado miembro, dicha disposición se aplica también, según su tenor, a las prestaciones de servicios efectuadas dentro de un solo Estado miembro.

20. En segundo lugar, debe señalarse que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera.

21. En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico.

22. Por último, como señaló el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, hacer depender la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva de una calificación previa del operador sería contrario al objetivo de esta disposición, crearía una distorsión de competencia entre los operadores y comprometería la aplicación uniforme de la Sexta Directiva.

23. Por tanto, procede señalar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquéllos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos.

24. Sin embargo, como señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, es corriente que algunos operadores económicos, como los hoteleros, que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes, tengan que utilizar prestaciones adquiridas a terceros, las cuales, por un lado, en comparación con las operaciones de alojamiento, representan una parte menos importante del importe del precio global y, por otro lado, están comprendidas en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen tales operadores. Por tanto, dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador.

25. Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

26. Pues bien, a este respecto, debe observarse que, cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias.

27. Habida cuenta de todo lo expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas por la High Court of Justice que el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.”

A partir de la información que obra en el expediente, con facturas emitidas a nombre de la reclamante, y en atención a la sentencia que se acaba de reproducir, cuyos criterios subyacen igualmente a la de 26 de septiembre de 2013, Comisión contra España, asunto C-189/11, este Tribunal debe concluir que a la actividad realizada por **ZX** le resulta aplicable el régimen especial de las agencias de Viajes, por lo que, conforme al artículo 147 de la Ley de IVA, “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.”

La denegación del derecho a la deducción no resulta, pues, de un mero incumplimiento formal, como alega la reclamante, sino que trae causa de la propia regulación del régimen especial, que impide, como expone el artículo 147, parcialmente reproducido, la deducción del IVA soportado constante el mismo y por referencia a los bienes y servicios adquiridos para la realización del viaje, como ha de calificarse el viaje que se adquiere en nombre propio la reclamante.

En consecuencia, no cabe apreciar la presente alegación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el acto administrativo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.