

## I. DISPOSICIONES GENERALES

### MINISTERIO DE HACIENDA

**18094** *Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

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, establece reglas comunes relativas al régimen de tributación de los denominados bonos, conocidos también como «vouchers», para conseguir un mínimo de armonización en lo referente a su tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) en todos los Estados miembros de la Unión Europea, siendo aplicables para los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018, sin perjuicio de la validez de la interpretación adoptada anteriormente por los Estados miembros.

La nueva regulación establece definiciones y reglas de tributación de los denominados bonos univalentes y polivalentes para conseguir un tratamiento que sea coherente con los principios rectores de un impuesto general sobre el consumo, tratando de evitar un régimen tributario divergente de las transmisiones de bonos en los Estados miembros, así como distorsiones de la competencia, doble imposición o ausencia de imposición, y favoreciendo al mismo tiempo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal.

No obstante, algunos elementos necesarios para determinar de forma precisa la tributación de los bonos no han sido regulados en la referida Directiva, por lo que quedan subordinados a las normas generales del Impuesto contenidas en la Ley 37/1992, 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la regulación que puedan adoptar los Estados miembros en virtud de sus propios criterios interpretativos.

Esta Dirección General anticipó los nuevos criterios sobre la tributación de los bonos estableciendo su régimen de tributación por medio de consultas tributarias vinculantes que modificaron el criterio anterior (por todas ellas, la de 26 de octubre de 2016, número V4588-16).

No obstante, se considera conveniente publicar esta Resolución en los términos establecidos en el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para una mayor difusión y conocimiento de los mismos, reforzar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos, así como para efectuar la regulación de otros elementos necesarios de la tributación de los bonos a efectos del IVA que no han sido incluidos en la Directiva, que debe realizarse por los Estados miembros con sujeción a los criterios generales del Impuesto.

El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

En consecuencia, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, que será aplicable a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

Primero. *Definición de bono a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1.º A los efectos de lo establecido en esta Resolución, tendrá la consideración de bono aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que haya sido creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor 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 eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

En todo caso, quedan fuera del ámbito de aplicación de esta Resolución aquellos instrumentos que otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, como los denominados «bonos, vales o cupones descuento», que no dan derecho, por su mera presentación, a ser canjeados por dichos bienes y servicios.

Asimismo, la presente Resolución no resulta aplicable a aquellos instrumentos que tengan la consideración de medios de pago.

Quedan fuera del ámbito de aplicación de la presente Resolución y, por tanto, no se verán afectados por las disposiciones referentes a los bonos, las tarjetas y recargas prepagadas de servicios de telecomunicaciones, así como los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar que, en general, en el momento de su compra, suponen el justificante, tenga o no la consideración de factura, de la adquisición del derecho a recibir un bien o un servicio, generalmente concreto e individualizado.

En cualquier caso, el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones ligadas a los bonos depende de las características específicas de estos, de tal forma que se establecen reglas independientes aplicables a los denominados bonos univalentes y polivalentes.

2.º Tendrá la consideración de «bono univalente» aquel en el que, en el momento de su emisión, sea conocido el lugar de realización de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono (operación subyacente) y la cuota del IVA devengada por dicha entrega de bienes o prestación de servicios; en particular, porque sean conocidos con toda certeza el territorio de aplicación del Impuesto donde quedará sujeta la operación subyacente y el tipo impositivo aplicable o, en su caso, que la operación estará exenta del IVA.

Por consiguiente, un bono univalente será aquel que permite conocer en el momento de su emisión la tributación a efectos del IVA de la entrega de bienes o de la prestación de servicios subyacentes. En otro caso, el bono tendrá la consideración de polivalente.

Será posible que un bono univalente pueda ser canjeado por distintos bienes y servicios siempre que, cualquiera que sea la combinación de bienes o servicios por los que se redima, en el momento de su emisión, pueda conocerse la tributación a efectos del IVA que corresponda a cada transacción en el momento de su canje.

3.º Por su parte, tendrá la consideración de «bono polivalente» aquel bono que no tenga la consideración de bono univalente porque en el momento de su emisión no pueda conocerse la tributación a efectos del Impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes a que se refiere el bono. En particular, tendrá la consideración de un bono polivalente aquel cuya redención pueda dar lugar a entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas dentro o fuera del territorio de aplicación del Impuesto, o a entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas a distintos tipos impositivos.

Será posible que un bono polivalente pueda ser canjeado por distintos bienes y servicios cualquiera que sea la combinación de bienes o servicios por los que se redima.

Segundo. *Tributación del bono univalente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1.º La transmisión de un bono univalente efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre propio tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

La transmisión de un bono univalente se entenderá realizada, y quedará sujeta al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando en el momento de su emisión sea conocido que este será el ámbito territorial correspondiente al lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono cuando sea redimido por su tenedor, de conformidad con las reglas de localización del hecho imponible contenidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, si la operación subyacente a que se refiere un bono univalente está sujeta al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto, la transmisión del bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o a su tenedor final, cualquiera que sea su condición, quedará igualmente sujeta al Impuesto en dicho territorio y su emisor o poseedor deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la tributación de la entrega del bien o de la prestación del servicio a que se refiere el bono que, por su propia naturaleza, deberá ser conocida en el momento de su emisión. La base imponible de la transmisión de un bono univalente estará determinada por el precio pagado por dicho bono, entendiéndose incluido en el mismo la cuota del IVA correspondiente.

El sujeto pasivo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente realizada por un empresario o profesional en nombre propio será el empresario o profesional que la realice, salvo lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

2.º La entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios efectuadas por el proveedor del bien o prestador del servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor y aceptado como contraprestación total o parcial de aquellas, no se considerarán una operación independiente para este último.

En consecuencia, el proveedor del bien o el prestador del servicio no deberán repercutir el IVA al tenedor del bono que lo presente para su canje efectivo por el bien o el servicio correspondiente, toda vez que dicho tenedor del bono univalente ya habrá, en su caso, soportado en su adquisición la repercusión del IVA correspondiente efectuada por el emisor o por el poseedor, empresario o profesional que, actuando en nombre propio, le haya transmitido el bono, sin perjuicio de lo establecido en el número 1.º anterior en relación con el sujeto pasivo.

3.º Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios sujetos al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto no sea el empresario o profesional que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará que dicho proveedor o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios, a los que se refiere el bono, a su emisor.

Por tanto, el proveedor que realice la entrega efectiva del bien o el prestador que realice la prestación material del servicio al tenedor del bono que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura, al emisor del bono, al tipo impositivo correspondiente sobre la base imponible determinada por la contraprestación que hubieran acordado y por la que este proveedor o prestador asumió el compromiso de entregar el bien o de prestar el servicio al tenedor del bono que lo presente para su canje y consecuente redención por dicho bien o servicio.

4.º El devengo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente se producirá en el momento en que el bono se ponga en posesión del adquirente, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Por su parte, el devengo correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio al emisor del bono se producirá en el momento en que, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75.Uno de la referida Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se hubiera entendido devengada la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente efectuada por el

proveedor o prestador al tenedor de dicho bono que lo haya presentado para su canje, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por los pagos a cuenta que pudiera realizar el emisor.

5.º Cuando la transmisión de un bono univalente sea efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, esta transmisión se entiende efectuada por este último empresario o profesional, en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa el primer empresario o profesional, y tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono en los términos previstos en el número 1.º anterior.

En consecuencia, cuando el bono univalente sea transmitido o distribuido por un empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, ya sea este último su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, se producirán dos operaciones sujetas al IVA:

A) Un servicio de mediación efectuado por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa.

Este servicio de mediación estará sujeto al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto por contar en dicho territorio con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente que sean destinatarios del servicio de mediación, en las condiciones señaladas en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

El devengo del Impuesto correspondiente al servicio de mediación, cuya base imponible será la comisión pactada, se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

A estos efectos, la factura que documente la transmisión podrá ser expedida materialmente por el empresario o profesional comisionista o por un tercero, en las condiciones señaladas en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

B) La transmisión de un bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a su adquirente. El régimen de tributación de esta transmisión será el previsto en los números anteriores de este apartado segundo.

6.º Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuadas por los empresarios y profesionales que actúen en nombre propio en la emisión o transmisión del bono univalente, por los empresarios o profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor del bono o de otro empresario o profesional que lo haya adquirido en nombre propio, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor para su canje, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir en los términos y dentro de los límites establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

Tercero. *Tributación del bono polivalente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1.º La entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios efectuadas por el proveedor del bien o el prestador del servicio a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor para su canje y aceptado como contraprestación total o parcial de la entrega del bien o la prestación del servicio, estará sujeta al IVA con arreglo a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

No obstante, no quedará sujeta al Impuesto cada una de las transmisiones anteriores de dicho bono polivalente.

Por tanto, la transmisión de un bono polivalente efectuada a título oneroso por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o al tenedor final del bono polivalente, tenga o no este último la condición de empresario o profesional actuando como tal, no quedará sujeta al IVA como la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente y, por tanto, no determinará el devengo del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación.

Por su parte, la operación subyacente de entrega de bienes o de prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente tributará a efectos del IVA cuando el último tenedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la presentación o canje del bono que es aceptado como pago total o parcial de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

2.º Cuando la transmisión de un bono polivalente la efectúe un empresario o profesional distinto del empresario o profesional que esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a que se refiere el bono cuando sea canjeado por su tenedor, deberá entenderse que el empresario o profesional que lo transmite, ya sea su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, efectúa un servicio de distribución o promoción a efectos del IVA.

El servicio de distribución o promoción solo quedará sujeto al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el empresario o profesional que lo realice se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente desde el que preste el servicio.

La base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen que estará constituido, para cada operación, por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente y su precio de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, la base imponible del servicio de distribución o promoción efectuado por el empresario o profesional que ha emitido el bono vendrá determinada por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente efectuada por el emisor y la cantidad que este se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono cuando sea presentado por su tenedor para su redención, IVA incluido, en ambos casos.

El servicio de distribución o promoción del bono polivalente tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento.

3.º La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando, conforme a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible contenidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dicha entrega de bienes o prestación de servicios se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

El devengo de esta entrega de bienes o prestación de servicios se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

El proveedor que realice la entrega del bien o el prestador que realice la prestación del servicio al tenedor del bono polivalente que lo haya presentado para su canje, deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura a dicho tenedor al tipo impositivo correspondiente a dicho bien o servicio.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, la base imponible de la entrega de bienes o de la 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 asociada al mismo, menos la cuota del IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados, de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

En consecuencia, la base imponible de la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono polivalente estará constituida por la cantidad satisfecha en su adquisición por el tenedor que lo presente para su canje y redención o, en su caso, por el

valor monetario indicado en el bono, minorada en la cuota del IVA correspondiente a dicha entrega de bienes o prestación de servicios. Dicha cuota estará, por tanto, incluida en la cantidad satisfecha por el tenedor en la adquisición del bono polivalente o, en su caso, en el valor monetario indicado en el mismo.

4.º Cuando la transmisión o distribución de un bono polivalente sea efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional que lo ha emitido, o en nombre y por cuenta de los empresarios o profesionales que los distribuyen o comercializan en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un servicio de mediación al que hace referencia el artículo 11.Dos.15.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Este servicio de mediación estará sujeto al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente, destinatario del servicio de mediación, en las condiciones señaladas en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

El devengo del Impuesto correspondiente al servicio de mediación, cuya base imponible será la comisión pactada, se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

5.º Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, distintos de los servicios de distribución o promoción del bono polivalente, efectuadas por los empresarios o profesionales que presten estos últimos servicios, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos y dentro de los límites establecidos en el referido Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuadas por el emisor que no preste servicios de distribución o promoción del bono polivalente, por los empresarios y profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor, o de otro empresario o profesional que haya adquirido en nombre propio el mismo, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor para su canje, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos y dentro de los límites establecidos en el referido Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

El empresario o profesional destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente, tendrá derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega del bien o la prestación del servicio en los términos y dentro de los límites establecidos en el referido Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

Madrid, 28 de diciembre de 2018.–La Directora General de Tributos, María José Garde Garde.