

Instrucción 6/2020, de 11 de junio, de la Dirección General de Hacienda, 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. Dichas reglas resultan aplicables a 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 de los mismos coherente con los principios por los que se rige el IVA, con objeto de evitar que los Estados miembros les otorguen un tratamiento divergente que desemboque en situaciones de distorsión de la competencia, de doble imposición o de ausencia de imposición, así como de favorecer, al mismo tiempo, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de las y los contribuyentes para reducir el riesgo de elusión fiscal.

No obstante, la citada 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, no regula algunos de los elementos necesarios para establecer de forma precisa la tributación de los repetidos bonos, los cuales quedan subordinados a las reglas generales del Impuesto contenidas en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y a la regulación que puedan adoptar los Estados miembros en virtud de sus propios criterios interpretativos.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el IVA es un tributo concertado que ha de regirse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, salvo en lo que respecta a los modelos de declaración e ingreso y a los plazos de ingreso para cada período de liquidación, siendo así que, en el ámbito de territorio común, 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, no ha sido traspuesta a la normativa interna, sino que sus reglas se encuentran recogidas en la Resolución 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por todo ello, esta Dirección General de Hacienda considera conveniente publicar la presente Instrucción para difundir las reglas y los criterios por los que ha de regirse la tributación de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de cara a reforzar la seguridad jurídica de las y los contribuyentes, y de aclarar todos los elementos relativos a dicha tributación que no han sido regulados en 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.

En virtud de todo lo expuesto,



RESUELVO

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

1.1. Definición de bono.

A efectos de lo establecido en esta Instrucción, tiene la consideración de "bono" todo instrumento, cualquiera que sea la forma en la 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 de 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 Instrucción los 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 Instrucción no resulta aplicable a los instrumentos que tengan la consideración de medios de pago.

También quedan fuera del ámbito de aplicación de la presente Instrucción y, por tanto, no se ven 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 éstos, de tal forma que se establecen reglas independientes aplicables a los denominados bonos univalentes y a los polivalentes.

1.2. Definición de bono univalente.

Tendrá la consideración de «bono univalente» aquél 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 aquél 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 sea redimido, 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.

1.3. Definición de bono polivalente.

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 de la prestación de servicios subyacente a que se refiera el bono. En particular, tendrá la consideración de un bono polivalente aquél cuya redención pueda dar lugar a entregas de bienes o a prestaciones de servicios que se entiendan realizados dentro o fuera del territorio de aplicación del Impuesto, o a entregas de bienes o a prestaciones de servicios gravados 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 sea redimido.

2. Tributación del bono univalente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.1. Operativa cuando la transmisión del bono univalente la realiza un empresario o profesional que actúa en nombre propio.

2.1.1. Transmisión del bono univalente.

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 refiera 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 éste será el ámbito territorial correspondiente al lugar de realización de la entrega de bienes o de la prestación de servicios a que se refiere el bono cuando sea redimido por su tenedor (de la operación subyacente), de conformidad con las reglas de localización del hecho imponible contenidas en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, 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.



El devengo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente se producirá en el momento en el que el bono sea puesto en posesión del adquirente, salvo que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 75.Dos de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 indicado en el artículo 84.Uno.2.º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.1.2. Entrega efectiva de los bienes o prestación material de los servicios subyacentes.

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 univalente presentado por su tenedor y aceptado como contraprestación total o parcial de aquéllas, no tendrá la consideración de operación independiente para este último.

En consecuencia, el proveedor del bien o el prestador del servicio no deberá 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 2.1.1 anterior en relación con el sujeto pasivo.

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.

El devengo correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio al emisor del bono se producirá en el momento en el que, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75.Uno de la referida Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por los pagos a cuenta que pudiera realizar el emisor.



2.2. Operativa cuando la transmisión del bono univalente la realiza un empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional.

Cuando la transmisión de un bono univalente sea realizada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, dicha transmisión se entenderá 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 2.1.1. anterior.

En consecuencia, cuando el bono univalente sea transmitido o distribuido por un empresario o profesional que actúe 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2013, de 22 de enero.

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 2.



2.3. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Las cuotas del IVA soportadas por las adquisiciones 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, serán deducibles en la medida en que tales bienes y servicios vayan a ser utilizados 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el ejercicio del derecho a la deducción.

3. Tributación del bono polivalente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.1. No sujeción al IVA de las entregas de los bonos polivalentes actuando en nombre propio.

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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, no quedarán sujetas 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 efectúe 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.



3.2. Transmisión de los bonos polivalentes por terceros que actúan en nombre propio. Servicio de promoción.

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, presta 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 éste 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 100.

3.3. Tributación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios subyacente.

La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando deba entenderse realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, conforme a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible contenidas en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El devengo de esta entrega de bienes o prestación de servicios se producirá según las reglas contenidas en el artículo 75 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El proveedor que efectúe 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 al citado bien o servicio.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 a los servicios prestados, de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91 de la Norma Foral 7/1994, de 9



de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, la base imponible de la entrega del bien o de 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 la citada 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.

3.4. Transmisión o distribución de bonos polivalentes actuando en nombre y por cuenta de terceros. Servicio de intermediación.

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 distribuyan o comercialicen en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un servicio de mediación de los previstos en el artículo 11.Dos.15.º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo impositivo general del 21 por 100.

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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.5. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

En Bilbao, a 11 de junio de 2020

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Iñaki Arce', written in a cursive style.

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.