
Tratamiento de los bonos en el IVA

La [Resolución de 28 de diciembre](#) de 2018, de la Dirección General de Tributos, determina el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicable a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

La Dirección General de Tributos ya estaba aplicando los nuevos criterios respecto a la tributación de los bonos, a través de varias consultas vinculantes que modificaron el criterio anterior, como puede ser la consulta [V4588-16](#). Mediante esta resolución se traspone al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en relación con los mismos.

Por un lado se establecen las características del bono univalente y del bono polivalente, y por otro se determina de forma precisa la tributación en el IVA en el territorio de aplicación del impuesto, la transmisión de estos bonos por un empresario o profesional que actúe en nombre propio o que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario, así como la base imponible, los casos en que se debe repercutir el IVA en factura, el tipo aplicable, el momento del devengo y la deducibilidad del IVA soportado.

A continuación pasamos a detallar algunos de los aspectos más relevantes:

Definición de bono a efectos del IVA

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.

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.

Tampoco resulta aplicable a aquellos instrumentos que tengan la consideración de medios de pago, las tarjetas y recargas prepagadas de servicios de telecomunicaciones, 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.

Para el tratamiento de los bonos a efectos del IVA, hay que diferenciar los bonos univalentes de los bonos polivalentes.

Bono univalente

Se considera 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.

Bono polivalente

Se considera bono polivalente aquel 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. Es decir, 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.

Tributación del bono univalente en el IVA

- a) 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.

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.

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.

- b) 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, por ello, 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 ya habrá, en su caso, soportado el IVA correspondiente en su adquisición.
- c) Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios sujetos al IVA no sea el empresario o profesional que 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.

En este caso el proveedor del bien o servicio 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.

- d) 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 en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

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, se hubiese entendido, de conformidad con las reglas generales de devengo del IVA.

- e) En el caso de transmisión de un bono univalente 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 a lo establecido en los apartados anteriores. De esta manera, se producirán dos operaciones sujetas a IVA:
 - ✓ Un servicio de mediación efectuado por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa.
 - ✓ 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.
- f) 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 la Ley de IVA.

Tributación del bono polivalente en el IVA

- a) 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, no quedando sujeta al impuesto cada una de las transmisiones anteriores a dicho bono polivalente.

La operación subyacente 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.

- b) 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.

La base imponible del servicio de distribución o promoción se determinará 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 (tipo general del 21%), 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.

- c) La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando, dicha entrega de bienes o prestación de servicios se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto conforme a las reglas establecidas en la Ley del IVA. El devengo se producirá teniendo en cuenta lo establecido en el [artículo 75](#) de la Ley de IVA.
- d) 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, sujeto a IVA (tipo general del 21%) y la base imponible será la comisión pactada, según las normas establecidas en la Ley de IVA.
- e) 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, así como en el caso de ser efectuadas por el emisor que no preste servicios de distribución o promoción de dicho bono, 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, según se establece en la Ley del IVA.