

SECCIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS - Nota informativa

IVA

Bonos polivalentes – Determinación de su naturaleza –
Tributación de la entrega de un bono polivalente por parte de su emisor cuando este no realizará la operación que subyace en el propio bono – Aplicación del IVA al servicio de promoción o distribución, sujeto al Impuesto, prestado por el emisor del bono: devengo y repercusión del IVA.

Dirección General de Tributos (DGT) – Contestaciones vinculantes a consultas de 15 de febrero de 2019 (V0324-19) y de 17 de mayo de 2019 (V1062-19).

Jaime Rodríguez Correa
Miembro de la Sección de Impuestos Indirectos
Deloitte Legal

Síntesis

En las contestaciones vinculantes a consultas de 15 de febrero (V0324-19) y de 17 de mayo de 2019 (V1062-19), la Dirección General de Tributos (DGT) aborda diversas cuestiones relativas a la naturaleza de los bonos polivalentes y al tratamiento que, a efectos del IVA, ha de darse a las entregas de dichos bonos por su emisor cuando este no efectuará la operación a la que se refiere el propio bono. En concreto, dicho Centro Directivo viene a establecer, a nuestro juicio, los siguientes criterios interpretativos:

- a) La naturaleza de un bono polivalente debe ser conocida desde el mismo momento de su emisión, y dependerá de que no pueda conocerse –en ese mismo momento de su emisión– la tributación a efectos del Impuesto de los potenciales bienes y/o servicios que podrán ser entregados y/o prestados posteriormente cuando se produzca el canje del bono.

Y ello es así con independencia de que el adquirente del bono (bien sea una persona que los adquiere para transmitirlos a los tenedores finales, o bien sea el propio tenedor final del bono) conozca con certeza –en el momento de su adquisición– el lugar en que finalmente será redimido dicho bono y, por lo tanto, conozca con seguridad cuál va a ser la tributación

en el IVA de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que serán efectuadas cuando el bono sea redimido o canjeado.

- b) El devengo del Impuesto correspondiente al servicio de promoción o distribución efectuado por el emisor del bono polivalente –cuando este servicio quede sujeto al IVA– acontecerá en el momento en que el bono polivalente se ponga en posesión de la persona que lo adquiere, salvo que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley del IVA en caso de devengo por cobro anticipado.
- c) Si el servicio de promoción o distribución prestado por el emisor del bono polivalente quedase sujeto al Impuesto, este deberá repercutir la cuota del IVA correspondiente (calculada mediante la aplicación del tipo impositivo general del 21% sobre la base imponible del Impuesto) a la persona que adquiere el bono polivalente.

Literalmente dice la DGT en sus contestaciones vinculantes a consultas

V1062-19

« [...] la naturaleza del bono polivalente deberá ser conocida en el momento de su emisión y dependerá de que, en función de los potenciales bienes y servicios que puedan ser entregados o prestados con la redención del bono que, por otra parte, deben ser conocidos en el momento de la emisión por constar en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento, 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, porque la redención del bono 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.

Lo anterior será de aplicación, con independencia de que el adquirente del bono que los transmite a sus tenedores finales, o estos últimos tenedores finales que van a canjearlo, tuvieran la certeza en el momento de la adquisición de que únicamente van a ser utilizados en una parte del territorio español y sujetos a un tipo impositivo determinado».

V0324-19

« En caso de resultar el servicio de promoción o distribución prestado por el emisor sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a efectos de calcular la cuota impositiva a repercutir a las empresas que contratan con aquel los vales de comida, se tomará como base imponible la diferencia entre el precio de venta de dichos vales efectuada a las mismas por el emisor y la cantidad que este se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la prestación del servicio de hostelería a cambio del vale de comida, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en ambos casos. Sobre dicha base imponible se aplicará el tipo impositivo general del 21 por ciento.

El devengo del Impuesto correspondiente al servicio de distribución o promoción referido debe entenderse producido en el momento en que el vale de comida se ponga en posesión de las empresas que lo contratan, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992 ».

Opinión

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA), introdujo una serie de normas específicas para el tratamiento de los bonos a efectos de este Impuesto –también conocidos como “vouchers”– con el fin de conseguir un mínimo de armonización en su tributación en todos los Estados miembros de la Unión Europea, siendo aplicables dichas normas a partir del 1 de enero de 2019, respecto de los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

Así, la citada Directiva (UE) 2016/1065 obliga a los Estados Miembros a adoptar y publicar, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la misma.

Como es sabido, el 31 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la 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 (en adelante, Resolución de la DGT).

A falta de otras disposiciones legales, cabría entender que la Resolución de la DGT parece tener como objetivo la incorporación al derecho interno español de las previsiones contenidas en dicha Directiva, si bien establece, además –como subraya la propia Resolución– la regulación de algunos elementos adicionales de la tributación de los bonos que no han sido regulados en la ya reiterada Directiva (UE) 2016/1065.

A raíz de la nueva regulación de los bonos, no han sido pocas las dudas que se han suscitado, muchas de las cuales se refieren en concreto al tratamiento impositivo de los llamados bonos polivalentes. Precisamente, estas dos contestaciones vinculantes a consultas que comentamos en la presente nota informativa aclaran algunas de esas cuestiones dudosas sobre este tipo de bonos.

Con carácter previo, hemos de indicar que ambas contestaciones a consultas están relacionadas entre sí, al ser la segunda de ellas (V1062-19) una aclaración de la primera (V0324-19). El supuesto de hecho de ambas es, por lo tanto, idéntico y lo que se plantea en ellas es el tratamiento, a efectos del IVA, de los vales de comida que son comercializados por diversas sociedades emisoras y que son adquiridos por empresas, las cuales pagan, además del importe facial del propio vale, una comisión. Según se indica en la propia descripción de los hechos de las consultas, los vales de comida pueden ser utilizados en establecimientos de hostelería que están situados tanto en la península como en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Con estos antecedentes, la entidad consultante –una asociación que representa a los emisores de los vales– solicita aclaración sobre si la naturaleza univalente o polivalente de un bono, que puede ser potencialmente utilizado en todo el territorio español (esto es, tanto en el territorio de aplicación del Impuesto –TAI– como en Canarias, Ceuta y Melilla), queda condicionada por el hecho de que el adquirente del bono que los transmite a sus tenedores finales que van a canjearlo, tuviera la certeza de que únicamente va a ser utilizado en una parte del territorio español; o si, por el contrario, dicha naturaleza se deriva del propio diseño del bono por parte de su emisor en función de los acuerdos que haya suscrito con los proveedores de los servicios, con independencia del lugar en que, finalmente, sea efectivamente redimido.

La DGT considera que la naturaleza del bono polivalente debe ser conocida en el momento de su emisión y depende de que, en función de los potenciales bienes y servicios que puedan ser entregados o prestados con la redención del bono, no pueda conocerse la tributación a efectos del Impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente. Tal sería el caso, por ejemplo, cuando la redención del bono pueda dar lugar a entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas dentro o fuera del TAI, o a entregas de bienes o prestaciones de servicios que estén gravadas a distintos tipos impositivos. Añade, además, ese Centro directivo que este criterio será de aplicación, con independencia de que el adquirente del bono que lo transmite a sus tenedores finales, o estos últimos tenedores finales que van a canjearlo, tuvieran la certeza –en el momento de su adquisición– que únicamente va a ser utilizado en una parte del territorio español y que estará sujeto a un tipo impositivo determinado.

Criterio interpretativo que, a nuestro juicio, es conforme con el Derecho de la Unión, por cuanto el artículo 30 bis de la Directiva del IVA define los conceptos de bono univalente y polivalente en función de que, respectivamente, se conozcan o no –en el momento de su emisión– el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios. Así, la naturaleza del bono (sea polivalente o univalente) viene determinada desde el mismo momento en que se emite, en función de su configuración objetiva, sin que dicha naturaleza pueda verse alterada por ningún elemento subjetivo, como sería el hecho, por ejemplo, de que el adquirente del bono tenga la seguridad de que solo va a ser redimido en una parte concreta del territorio español.

Hay dos cuestiones adicionales que aborda la DGT respecto de los bonos polivalentes y que se refieren al hecho imponible consistente en la prestación del servicio de promoción o distribución. Recordemos que, si nos atenemos a lo indicado en la Resolución de la DGT de 28 de diciembre de 2018, este hecho imponible se produce siempre que el emisor del bono polivalente, u otro empresario o profesional actuando en nombre propio, transmita dicho bono, y no sea él quien esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a los que se refiere el bono cuando sea canjeado o redimido por su tenedor. Hecho imponible que, de nuevo según lo indicado en la Resolución de la DGT, se considera realizado en el TAI y queda, por lo tanto, sujeto al IVA cuando el empresario o profesional que efectúe el servicio de promoción o distribución se encuentre establecido en este territorio, ya sea por contar en el mismo con la

sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente desde el que presta el servicio.

Pues bien, la DGT aborda un primer aspecto de este hecho imponible como es el del devengo del Impuesto, del cual ni la Directiva 2016/1065 introdujo previsión específica alguna en la Directiva del IVA, ni tampoco cabe entender que la Resolución de la DGT haga referencia, al menos de manera expresa. Es en la contestación vinculante a consulta de 15 de febrero de 2019 (V0324-19) donde ese Centro directivo viene a aclarar esta cuestión al señalar que, respecto del caso concreto que le es consultado de los vales de comida, el devengo del Impuesto se entiende producido en el momento en que dichos vales se pongan en posesión de las empresas que los contratan, sin perjuicio de que pudiera resultar de aplicación lo previsto en el artículo 75.Dos de la LIVA para aquellos casos en los que el devengo del IVA se produzca con anterioridad a ese momento si el transmitente del bono percibiese de forma anticipada el importe total o parcial del precio del mismo. Queda así descartado, para el caso concreto consultado, que el devengo del Impuesto por el servicio de promoción o distribución deba entenderse producido cuando se efectúe la operación subyacente, esto es, cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios a que se refiere el bono.

Por último, un segundo aspecto que, en nuestra opinión, aclara la DGT en esa misma contestación a consulta respecto del servicio de promoción o distribución es el relativo a la repercusión del Impuesto, del que tampoco encontramos referencia expresa alguna en la Resolución de la DGT. Si bien, tal y como indicaremos a continuación, se trata de una aclaración parcial. La cuestión sobre la que, a nuestro juicio, arroja luz la consulta es la relativa a quién debe repercutirse el importe correspondiente a la cuota del IVA devengada por la realización de dicho servicio de promoción o distribución; lo que es tanto como determinar quién debe entenderse que es el destinatario del servicio prestado, de acuerdo con lo indicado en el artículo 88.Uno de la Ley del IVA. Y es que la DGT señala en dicha consulta que *“en caso de resultar el servicio de promoción o distribución prestado por el emisor sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a efectos de calcular la cuota impositiva a repercutir a las empresas que contratan con aquel los vales de comida [...]”*. Parece así entender ese Centro directivo que la repercusión del Impuesto ha de efectuarse a las empresas que adquieren los bonos (vales de comida), debiendo ser, por lo tanto, estas mismas empresas adquirentes de los bonos quienes tengan la condición de destinatarias de los servicios de promoción o distribución realizados por el emisor del bono.

Lo que no aclara la consulta, a nuestro juicio, es si la cuota del IVA repercutida puede consignarse o no separadamente de la base imponible en la factura que se expida. Y consideramos que esta duda es razonable ya que la Resolución de la DGT fija el cálculo de la base imponible del Impuesto correspondiente al servicio de promoción o distribución de acuerdo con un sistema de “margen bruto”. La Ley del IVA regula dos regímenes especiales cuyo cálculo de la base imponible del Impuesto se basa también en un sistema de margen bruto: i) el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y ii) el régimen especial de las agencias de viajes. En el primero de ellos, los empresarios o profesionales que apliquen dicho régimen especial no pueden consignar separadamente la cuota del IVA repercutida (artículo 138 de la Ley del IVA), mientras que, en el segundo, lo que la norma indica

es que no están obligados a consignar en la factura separadamente la cuota del Impuesto repercutida (artículo 142 de la Ley del IVA).

Dos regulaciones distintas, al menos en teoría, del mecanismo de repercusión en los casos de cálculo de la base imponible del Impuesto mediante un sistema de margen bruto, a la que a alguna de ellas en principio debiera ajustarse la repercusión del IVA respecto de los servicios de promoción o distribución que acontecen con la emisión y transmisión de los bonos polivalentes. Lo que tiene una indudable incidencia en el derecho a la deducción del IVA soportado por los destinatarios de dichos servicios.

Jaime Rodríguez Correa

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.