COMISIÓN
EUROPEA

Bruselas, 22.7.2024
COM(2024) 307 final

INFORME DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO

de conformidad con el artículo 410 *ter* de la Directiva del IVA, sobre la aplicación de las normas del IVA en relación con los bonos: definición, cadenas de distribución y bonos no canjeados

Índice

1. INTRODUCCIÓN ---------- 2

2. CONTEXTO DE LA INTERVENCIÓN ---------- 2

3. APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES ACTUALES ---------- 8

4. EVALUACIÓN DE LAS NORMAS VIGENTES ---------- 13

4.1 EVALUACIÓN GENERAL ---------- 13

4.2 EVALUACIÓN DE TEMAS ESPECÍFICOS ---------- 18

5. CONCLUSIONES ---------- 22

ANEXO: INFORME DE SÍNTESIS. CUESTIONARIO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2016/1065 SOBRE BONOS ---------- 25

1. INTRODUCCIÓN

El 27 de junio de 2016, el Consejo adoptó una Directiva[1] por la que se modifica la Directiva del IVA[2] sobre el tratamiento de las operaciones con bonos (en adelante, la Directiva sobre bonos). Las nuevas normas entraron en vigor el 1 de enero de 2019, pero solo son aplicables a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018.

El objetivo de estos cambios es la simplificación, modernización y armonización de las normas del IVA aplicables a los bonos[3], en particular «[a] fin de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado, de que haya coherencia con el principio de un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, de evitar las incoherencias, las distorsiones de la competencia y la doble imposición o ausencia de imposición, y de reducir el riesgo de elusión fiscal»[4].

De conformidad con el artículo 410 *ter* de la Directiva del IVA modificada, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación basado en la información obtenida de los Estados miembros de la UE (en adelante, los Estados miembros) sobre la aplicación de las disposiciones de la Directiva del IVA por lo que respecta al tratamiento de los bonos a efectos del IVA, con especial atención a la definición de los bonos, las normas del IVA relacionadas con la imposición de los bonos en la cadena de distribución y los bonos no canjeados, acompañado en caso necesario de una propuesta adecuada de modificación de las normas correspondientes.

En vista de lo anterior, el presente informe analiza el cumplimiento general de las normas del IVA en relación con los bonos con arreglo a cinco criterios (eficacia, eficiencia, pertinencia, coherencia y valor añadido de la UE) a lo largo de cuatro años desde su aplicación inicial en 2019 y se completa con una evaluación específica de: i) la definición de bonos, ii) la imposición de los bonos en la cadena de distribución y iii) los bonos no canjeados. El informe evalúa la aplicación de las disposiciones pertinentes sobre la base de los resultados de una encuesta dirigida a los Estados miembros realizada entre el 27 de marzo y el 9 de junio de 2023[5]. A continuación, concluye que cabe estudiar si convendría presentar una propuesta legislativa de modificación de las normas en cuestión.

2. CONTEXTO DE LA INTERVENCIÓN

A falta de normas comunes del IVA sobre el tratamiento de los bonos en la sexta Directiva del IVA[6] o en la Directiva del IVA, los Estados miembros han desarrollado enfoques diferentes a lo largo de los años. Esto ha dado lugar a riesgos de doble imposición o ausencia de imposición,

---

1 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 (DO L 177 de 1.7.2016, p. 9) (la Directiva sobre bonos).

2 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1) (la Directiva del IVA).

3 Considerando 13 de la Directiva sobre bonos.

4 Considerando 2 de la Directiva sobre bonos.

5 *Cuestionario sobre la aplicación de la Directiva (UE) 2016/1065 sobre bonos*.

6 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1) (Sexta Directiva del IVA).

elusión fiscal y obstáculos a la innovación empresarial[7]. Por lo tanto, en 2012, la Comisión presentó una propuesta[8] para aclarar y armonizar las normas del IVA relativas a los bonos.

No obstante, al ser adoptada por el Consejo, algunas de las disposiciones propuestas por la Comisión quedaron excluidas. En particular, la Directiva sobre bonos adoptada no contiene ninguna disposición sobre los bonos de descuento, los pagos a cuenta o el cálculo de la base imponible para la distribución de «bonos polivalentes». En cuanto a los descuentos, los considerandos de la Directiva adoptada incluso aclaran que *no deben ser objeto de estas normas los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos*. Tampoco se hace referencia alguna a la exclusión de la definición de bono de cualquier instrumento cuya única finalidad sea la realización de pagos, ni a la relación entre las normas sobre los bonos y las normas especiales en materia de IVA, como las relativas al régimen especial de las agencias de viajes. Podría argumentarse que esto se debe en parte a que se requiere la unanimidad en el ámbito de la imposición, por lo que los compromisos alcanzados a menudo dejan al margen cuestiones que podrían haberse acordado por mayoría. De hecho, en los últimos años, estas y otras cuestiones de aplicación se han debatido en el contexto del Comité del IVA[9], lo que ha dado lugar a dos conjuntos de directrices[10] acordadas por la mayoría de los Estados miembros (sección 3) que, aunque no son jurídicamente vinculantes, contribuyen a una aplicación más uniforme de las normas comunes del IVA.

i) La definición de bonos

Las normas adoptadas establecen que, para que un instrumento pueda considerarse un bono, deben cumplirse dos condiciones acumulativas: i) el instrumento implica la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, y ii) el instrumento o la documentación conexa especifica los bienes o servicios que deben suministrarse o la identidad de los posibles suministradores.

---

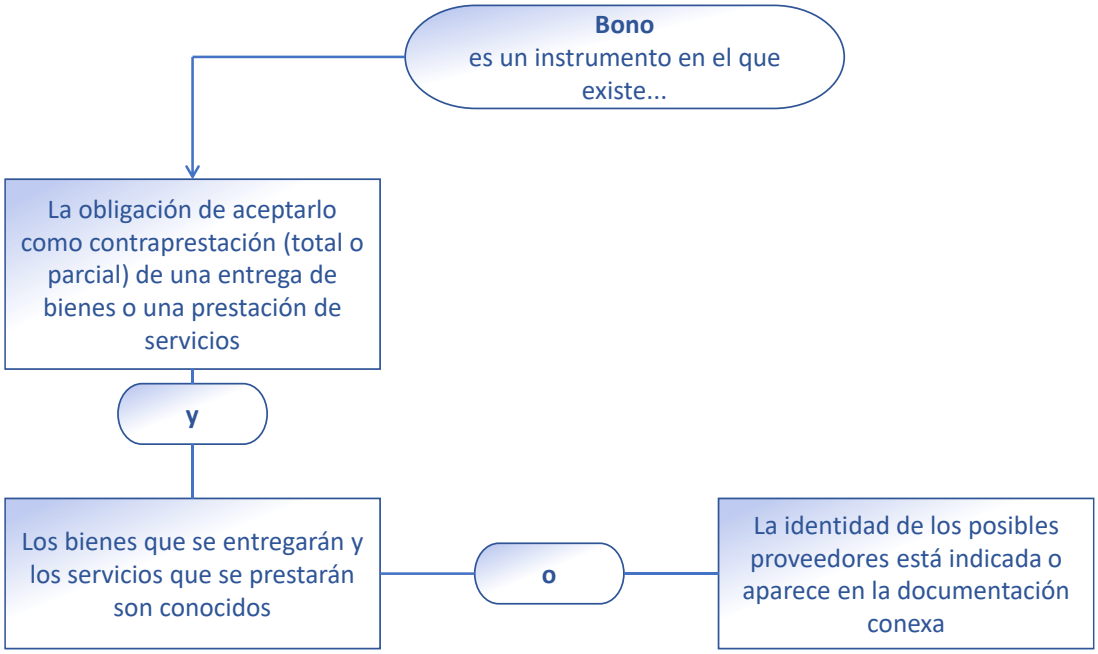
7 De la 114.ª reunión del Comité del IVA, documento de trabajo n.º 983, *Questions raised following implementation of the Voucher Directive* [«Cuestiones planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos», documento en inglés].

8 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos [COM(2012) 206 de 10.5.2012].

9 De conformidad con el artículo 398 de la Directiva del IVA: «1. Se crea un Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, denominado "Comité del IVA". 2. El Comité del IVA estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión. El Comité estará presidido por un representante de la Comisión. La secretaría del Comité estará a cargo de los servicios de la Comisión. 3. El Comité del IVA adoptará su reglamento interno. 4. Con independencia de los supuestos de consulta obligatoria previstos en la presente Directiva, el Comité del IVA examinará las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al IVA».

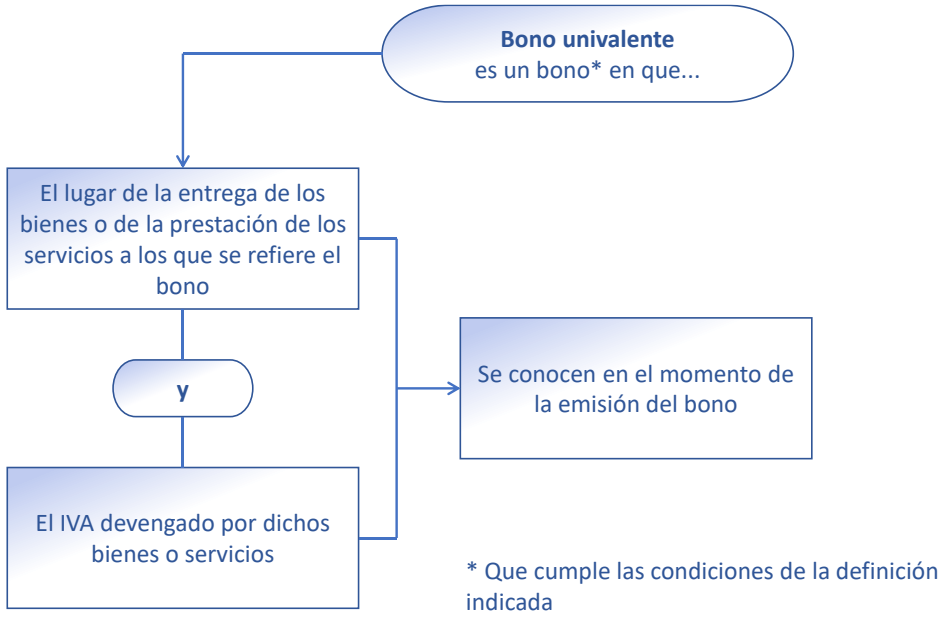
10 Directrices acordadas en la 116.ª reunión, documento de trabajo n.º 1043, documento B, taxud.c.1(2023)4439781 y directrices acordadas en la 122.ª reunión, documentos de trabajo n.º 1074, documentos C, taxud.c.1(2024)438498.

Gráfico 1: Concepto de bono[11]



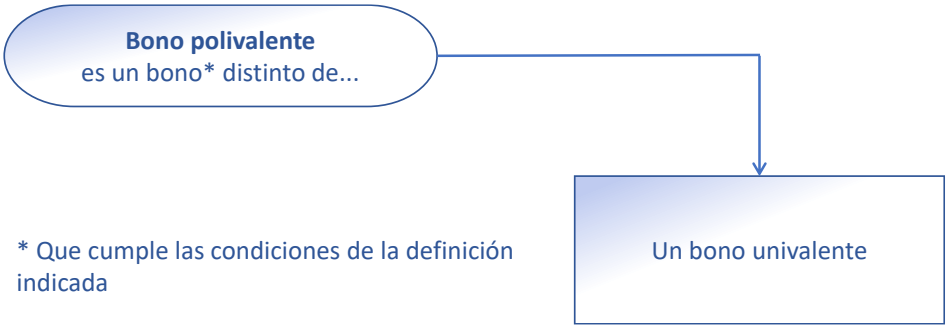
Un «bono univalente» es un bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios, mientras que todos los bonos que no sean bonos univalentes serán «bonos polivalentes».

Gráfico 2: Bono univalente



[11] Los gráficos 1 a 5 se han extraído del documento de trabajo n.º 983 del Comité del IVA *Questions raised following implementation of the Voucher Directive* [«Cuestiones planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos», documento en inglés].

Gráfico 3: Concepto de bono polivalente



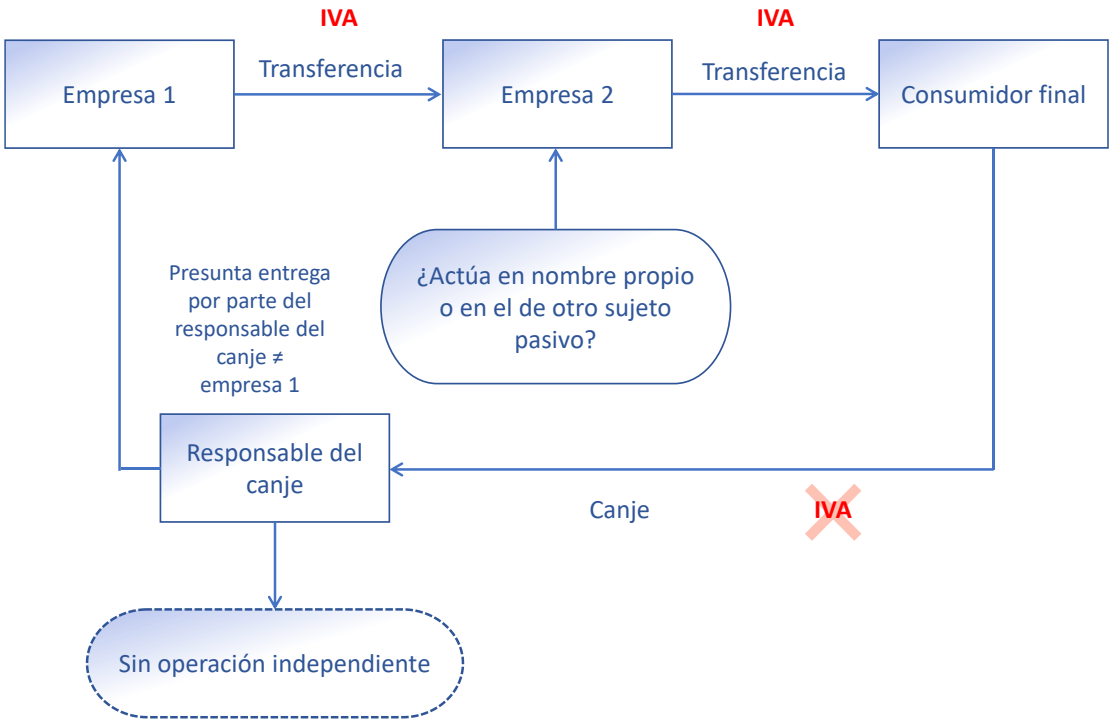
Los considerandos de la Directiva sobre bonos también aclaran que «no deben ser objeto de estas normas los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos[12]» y que «[l]as disposiciones relativas a los bonos no deben provocar ningún cambio en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes[13]».

ii) Tratamiento de los bonos a efectos del IVA en la cadena de distribución

Como se indica en el considerando 8 de la Directiva sobre bonos, cuando el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la prestación o entrega subyacente de bienes o servicios pueda determinarse con certeza desde el momento de la emisión, cada transferencia de bonos univalentes debe quedar sujeta al IVA, incluida en su emisión, mientras que la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas a cambio de un bono univalente no se debe considerar una operación independiente.

12 Considerando 4 de la Directiva sobre bonos.
13 Considerando 5 de la Directiva sobre bonos.

Gráfico 4: Normas para la transferencia de un bono univalente

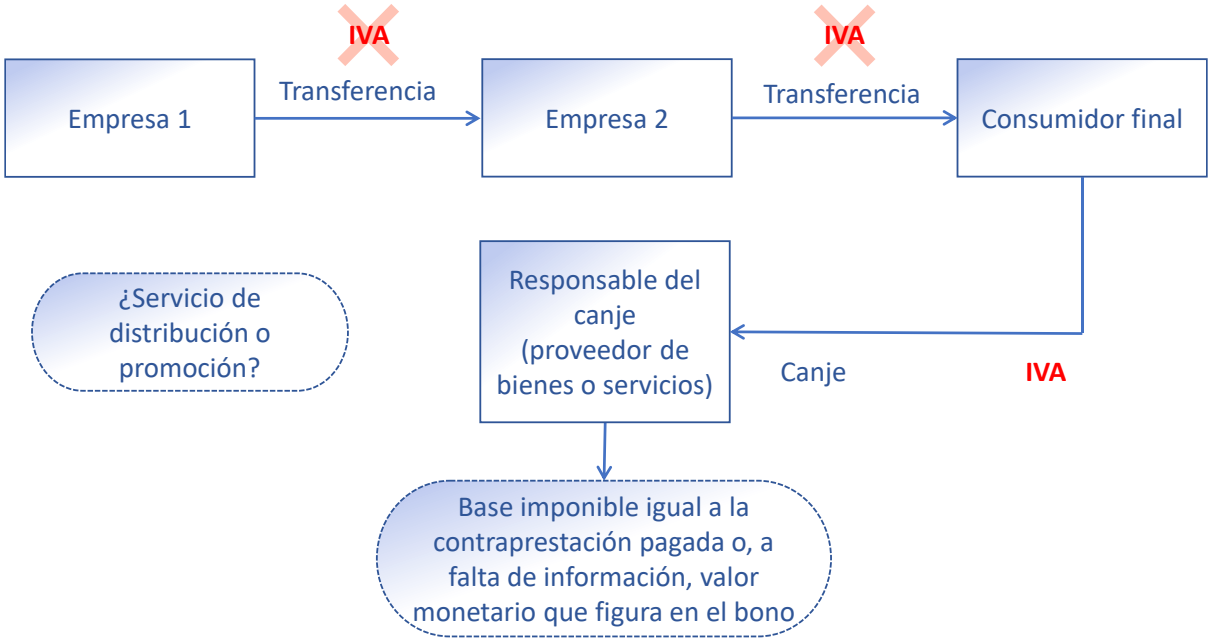


En cuanto a la distribución de bonos univalentes, la Directiva sobre bonos aclaró que toda transferencia de un bono univalente por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, incluida la propia emisión de dicho bono, constituye la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono[14]. El IVA debe contabilizarse sobre la contraprestación recibida por el bono univalente de conformidad con el artículo 73 de la Directiva del IVA. En cambio, si el bono univalente se emite o distribuye por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se consideraría que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega o prestación subyacente.

En el caso de los bonos polivalentes, el IVA debe percibirse cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios a los que se refiere el bono, por lo que cualquier transferencia previa del bono polivalente no debe estar sujeta al IVA.

[14] Considerando 9 de la Directiva sobre bonos.

Gráfico 5: Normas para la transferencia de un bono polivalente



Respecto a los servicios prestados a lo largo de la cadena de distribución de un bono polivalente, solo los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios distintas, como servicios de distribución o de promoción, deben quedar sujetos al IVA. Por ello, cuando un sujeto pasivo que no actúe en nombre propio reciba cualquier contraprestación distinta en la transferencia de un bono polivalente, dicha contraprestación debe quedar gravada con arreglo al régimen normal del IVA[15].

Por último, en cuanto a la base imponible de un bono polivalente, la Directiva sobre bonos aclaró que, para garantizar la exactitud de la cuota del IVA abonada, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva del IVA, el suministrador de los bienes o prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente[16]. A falta de dicha información, la base imponible debe ser igual al valor monetario indicado en el propio bono o en la documentación correspondiente, menos el importe del IVA sobre los bienes entregados o servicios prestados. Cuando se utiliza parcialmente un bono polivalente para una entrega de bienes o prestación de servicios, la base imponible debe ser igual a la parte correspondiente de la contraprestación o el valor monetario, menos el importe del IVA correspondiente a los bienes entregados o servicios prestados.

iii) Bonos no canjeados

Cuando se utiliza parcialmente un bono polivalente, la base imponible debe ser igual a la parte correspondiente de la contraprestación o el valor monetario, menos el importe del IVA correspondiente a los bienes entregados o servicios prestados, aunque se aclara[17] que esto «no

15 Considerando 10 de la Directiva sobre bonos.
16 Considerando 11 de la Directiva sobre bonos.
17 Considerando 11 de la Directiva sobre bonos.

se refiere a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su período de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono»[18].

3. APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES ACTUALES

Según el artículo 2 de la Directiva sobre bonos:

«1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva».

Por lo que se refiere a la obligación de comunicar a la Comisión el texto de las nuevas disposiciones, se archivaron cinco procedimientos de infracción por falta de comunicación después de que Chipre, Chequia, Grecia, Letonia y Rumanía comunicaran sus medidas de transposición.

El control de conformidad de cada Estado miembro realizado por la DG TAXUD[19] después del 1 de enero de 2019 puso de manifiesto que cuatro Estados miembros no habían respetado las fechas prescritas de entrada en vigor y aplicación de las nuevas disposiciones (en Chequia, las modificaciones entraron en vigor a partir del 1 de abril de 2019, en Dinamarca y Letonia las nuevas disposiciones solo se aplicaban a los bonos emitidos después del 1 de julio de 2019 y en Eslovaquia a los bonos emitidos después del 30 de septiembre de 2019).

Además, tras los controles de conformidad, la Comisión inició dos procedimientos EU Pilot[20] con Bulgaria y Francia. En el caso de Bulgaria, el procedimiento EU Pilot relativo al tratamiento de los cheques de restaurante se cerró tras la modificación de la legislación nacional a partir del 18 de febrero de 2022. En particular, como consecuencia de las modificaciones introducidas, los cheques de restaurante que podían canjearse tanto por entregas sujetas a un tipo reducido del IVA como por prestaciones gravadas al tipo normal se consideraron bonos polivalentes. En el caso de Francia, el procedimiento EU Pilot se refería a la determinación de la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente a falta de información sobre la contraprestación pagada. En este caso, de acuerdo con el artículo 73 *bis* de la Directiva del IVA, la base imponible será igual al valor monetario indicado en el propio bono o en la documentación correspondiente, menos el importe del IVA sobre los bienes entregados o servicios prestados. Tras la consiguiente modificación de la legislación nacional, que entró en vigor el 1 de enero de 2022, se archivó el expediente.

---

18 Considerando 12 de la Directiva sobre bonos.

19 El control de conformidad solo abarca las medidas de transposición y no aborda cuestiones de aplicación concreta de la ley.

20 EU Pilot es un mecanismo de diálogo informal entre la Comisión y los Estados miembros en el que se tratan cuestiones de posible incumplimiento del Derecho de la Unión. Puede utilizarse antes de iniciar un procedimiento formal de infracción.

Por lo que se refiere a la jurisprudencia de la UE, por primera vez[21] el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) abordó la Directiva sobre bonos en el asunto DSAB Destination Stockholm[22], que versaba sobre la interpretación del artículo 30 *bis* de la Directiva del IVA en relación con una «tarjeta turística». La cuestión planteada tenía por objeto determinar si un instrumento que confiere al portador el derecho a utilizar diversos servicios en un lugar determinado, por un período limitado y hasta un determinado importe, puede constituir un «bono» en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva del IVA, aun cuando, debido al período de validez limitado de dicho instrumento, un consumidor medio no pueda beneficiarse de la totalidad de los servicios ofrecidos y si, en su caso, dicho instrumento puede constituir un bono polivalente en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA.

En primer lugar, el TJUE consideró que parecían cumplirse las condiciones para ser calificado como bono con arreglo al artículo 30 *bis* (siempre que también lo determine el órgano jurisdiccional remitente). Aclaró que los dos requisitos son acumulativos: i) el instrumento debe incorporar la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, y ii) el instrumento o la documentación conexa debe especificar los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores. En cambio, el período de validez de la tarjeta en cuestión o la posibilidad de beneficiarse de todos los servicios cubiertos por dicha tarjeta no son elementos pertinentes para determinar que dicha tarjeta constituye un «bono» en el sentido del artículo 30 *bis*. En segundo lugar, se recordó que la tarjeta en cuestión permite acceder a diversas prestaciones de servicios, sujetas a tipos de IVA diferentes o exentas del impuesto, y que es imposible predecir de antemano qué servicios seleccionará el titular de la tarjeta. Dado que la cuota del IVA devengada por esos servicios no se conoce en el momento de la emisión de dicho instrumento, este no puede considerarse un bono univalente. Por lo tanto, el TJUE consideró que el instrumento constituye un bono polivalente en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA, ya que este concepto tiene un alcance residual (todos los bonos que no sean bonos univalentes constituyen bonos polivalentes).

Más recientemente, la sentencia del TJUE en el asunto Finanzamt O (Bons à usage unique)[23] se centró en si una cadena de distribución entre operadores económicos que actúan en su propio nombre en toda la UE antes de que los servicios a los que se refiere el bono se presten a los consumidores finales puede afectar a la condición de que exista un bono univalente, es decir, que «a la hora de su emisión se conozca 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». El TJUE dictaminó que la calificación de un bono como bono univalente en el sentido del artículo 30 *bis*, punto 2, de la Directiva del IVA depende únicamente de los requisitos establecidos en dicha disposición, entre los que figura el requisito de que el lugar de prestación de servicios a los consumidores finales, a los que se refiere dicho bono, debe conocerse en el momento de la emisión del bono, con independencia de que el bono sea objeto de transferencias entre sujetos pasivos que actúen en nombre propio y estén establecidos en el territorio de Estados miembros distintos de aquel en el que se encuentren dichos consumidores finales. En esencia, el TJUE consideró que las sucesivas transferencias de un bono univalente

[21] El TJUE también se refirió a los bonos en su sentencia de 17 de noviembre de 2022, GE Aircraft Engine Services, asunto C-607/20, EU:C:2022:884, aunque se trataba de las normas en vigor antes de la Directiva sobre bonos.

[22] TJUE, sentencia de 28 de abril de 2022, DSAB Destination Stockholm, EU:C:2022:304.

[23] Sentencia del TJUE de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.

realizadas por sujetos pasivos que actúan en nombre propio, que deben considerarse la entrega o la prestación a la que se refiere el bono con arreglo al artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, no cuestionan la apreciación realizada en el momento de la emisión del bono sobre si dicho bono puede calificarse como bono univalente y, más concretamente, sobre si el lugar de prestación de los servicios a que se refiere el bono se conoce en el momento de su emisión. De hecho, el TJUE señaló que el artículo 30 *ter*, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA solo se aplica a los bonos que (ya) se consideran bonos univalentes con arreglo a los dos criterios acumulativos establecidos en el artículo 30 *bis*, punto 2, que deben evaluarse en el momento de la emisión del bono. El TJUE señaló que, de lo contrario, una interpretación diferente haría depender la calificación de un bono (como bono univalente o polivalente) de si se transfiere dentro de un único Estado miembro o dentro de una cadena de distribución transfronteriza. Esto iría en contra de los objetivos originales de las disposiciones sobre el IVA relativas a los bonos, que tenían por objeto evitar incoherencias, la doble imposición o ausencia de imposición y las incongruencias entre los Estados miembros. También haría prácticamente imposible clasificar cualquier bono como bono univalente.

El Comité del IVA también ha debatido en varias ocasiones cuestiones de interpretación y aplicación jurídicas[24] con el fin de contribuir a una aplicación más uniforme de las disposiciones de la Directiva del IVA, modificada por la Directiva sobre bonos.

En particular, el Comité del IVA analizó las normas del IVA relativas a los bonos en relación con las tarjetas turísticas, los instrumentos de pago y las fichas de servicio, así como su relación con los regímenes especiales del IVA y las exenciones (es decir, exenciones médicas), en particular las exenciones específicas establecidas para la exportación de bienes.

Puesto que la mayoría de los Estados miembros mostró su apoyo, el Comité del IVA también acordó dos conjuntos de directrices[25] sobre el tratamiento de los bonos a efectos del IVA que, aunque no son jurídicamente vinculantes para los Estados miembros, contribuyen a una aplicación más uniforme de las normas comunes del IVA[26].

Con el primer conjunto de directrices[27], se acordó lo siguiente:

---

[24] En la 112.ª reunión [*Information Paper on the VAT treatment of "city cards" taxud.c.1(2019)2690215* («Documento informativo sobre el tratamiento de las "tarjetas turísticas" a efectos del IVA», documento en inglés)], la 114.ª reunión [*Working paper n.º 983, Questions raised following implementation of the Voucher Directive, taxud.c.1(2019)7743273* («Documento de trabajo n.º983, Preguntas planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos», documento en inglés)], la 116.ª reunión [*Working paper n.º 993, Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis taxud.c.1(2020)1245810* («Documento de trabajo n.º 983, Preguntas planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos: análisis más detallado», documento en inglés)], la 117.ª reunión [*Working paper n.º 1001, Vouchers and the Retail Export Scheme and exports of goods, taxud.c.1(2020)6420470* («Documento de trabajo n.º 1001, Bonos y el régimen de exportación al por menor y exportación de bienes», documento en inglés)], y la 122.ª reunión [*Working paper n.º 1062, Vouchers in the form of City Cards – follow-up, taxud.c.1(2023)1892223* («Documento de trabajo n.º 1062, Bonos en forma de tarjetas turísticas: continuación», documento en inglés)].

[25] Directrices acordadas en la 116.ª reunión, documento de trabajo n.º 1043, documento B, taxud.c.1(2023)4439781 y directrices acordadas en la 122.ª reunión, documento de trabajo n.º 1074, documento C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Artículo 398 de la Directiva del IVA.

[27] Directrices acordadas en la 116.ª reunión, documento de trabajo n.º 1043, documento B, taxud.c.1(2023)4439781.

1. Dado que un bono es un instrumento en el que existe la obligación de aceptarlo como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios con los posibles suministradores o prestadores especificados en el momento de su emisión, el Comité del IVA reconoce de forma unánime que debe considerarse un instrumento de finalidad limitada.

2. El Comité del IVA opina de forma casi unánime que un bono no puede considerarse un instrumento de pago, ya que es un instrumento que constituye la contraprestación a cambio de entregas de bienes o prestaciones de servicios incluidas en él y no un instrumento con el efecto de transferir fondos. Por consiguiente, el Comité del IVA está de acuerdo casi de forma unánime en que el canje de un bono no se considerará un pago, sino más bien, como el ejercicio del derecho a obtener los bienes o servicios a los que se refiere el bono. A este respecto, el Comité del IVA señala, de forma casi unánime, que el titular de un bono tiene derecho a beneficiarse de los bienes o servicios en el momento del canje del bono que el suministrador o prestador está obligado a aceptar como contraprestación.

3. El Comité del IVA confirma por unanimidad que un bono solo puede considerarse como tal si los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de sus posibles suministradores o prestadores se indican en el propio instrumento o en la documentación conexa, en particular en sus condiciones. Por lo que se refiere a las fichas, que aún no forman parte de un mercado regulado en la UE y cuya naturaleza está sujeta a cambios, el Comité del IVA opina de forma unánime que, en principio, no se considerarán bonos a efectos de la Directiva del IVA. No obstante, el Comité del IVA está de acuerdo de forma unánime en que conviene adoptar un enfoque caso por caso a la hora de examinar si una ficha puede considerarse un bono, en función de su calificación y uso específicos.

4. El Comité del IVA está de acuerdo prácticamente de modo unánime en que las disposiciones de los regímenes especiales del IVA, como las aplicables a las pequeñas empresas, las agencias de viajes o los bienes de ocasión, los objetos de arte, los objetos de colección y las antigüedades, que constituyen excepciones a las normas generales del IVA, prevalecerán sobre la aplicación de las normas aplicables a los bonos y otras normas generales, cuando alguna de esas normas contravenga la correcta aplicación y los objetivos del régimen especial. El Comité del IVA está de acuerdo prácticamente de modo unánime en que la naturaleza de un bono no se verá alterada por el hecho de que la persona que emite o transfiere el bono cumple las condiciones para aplicar un régimen especial.

Con el segundo conjunto de directrices[28], se acordó lo siguiente:

[28] Directrices acordadas en la 122.ª reunión, documento de trabajo n.º 1074, documento C, taxud.c.1(2024)438498.

1. En vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-637/20, DSAB Destination Stockholm, el Comité del IVA confirma de forma unánime que, para ser calificado como bono con arreglo al artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva del IVA, un instrumento como una tarjeta turística: i) debe implicar la obligación de aceptarla como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o prestación de servicios, y ii) los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de sus posibles suministradores o prestadores deben especificarse en la tarjeta turística o en los documentos conexos, en particular las condiciones de uso. El Comité del IVA también confirma por unanimidad que estas condiciones son acumulativas y que ambas deben cumplirse para que cualquier instrumento se califique como bono.

2. Dado que la calificación de un instrumento depende de circunstancias de hecho, el Comité del IVA reconoce de forma unánime que no todas las tarjetas turísticas se considerarán necesariamente bonos. No obstante, el Comité del IVA está de acuerdo prácticamente de modo unánime en que una tarjeta turística que otorgue al titular de la tarjeta el derecho a utilizarla como contraprestación por la admisión a determinadas atracciones que deban suministrar proveedores terceros designados y por el acceso a autobuses y embarcaciones turísticos concedido por el emisor de la tarjeta turística en un lugar determinado por un período de tiempo limitado y hasta un importe determinado, se considerará un bono de conformidad con el artículo 30 *bis*, punto 1, de la Directiva del IVA.

3. El Comité del IVA está de acuerdo casi unánimemente en que, cuando los servicios prestados mediante una tarjeta turística estén sujetos a tipos de IVA diferentes o estén en parte exentos de impuestos, de modo que el IVA devengado por los servicios no se conozca en el momento de la emisión de la tarjeta turística, la tarjeta debe calificarse como bono polivalente de conformidad con el artículo 30 *bis*, punto 3, de la Directiva del IVA. En este caso, el Comité del IVA coincide prácticamente de modo unánime en que la base imponible de la prestación de servicios ofrecidos a ese respecto será igual a la contraprestación pagada por la tarjeta turística o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en la propia tarjeta turística o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los servicios prestados.

4. Cuando, como sucede en el modelo de negocio examinado, los servicios son prestados tanto por el emisor de una tarjeta turística como por terceros proveedores, el Comité del IVA está de acuerdo de forma casi unánime en que la base imponible del servicio prestado por el emisor de la tarjeta turística que consiste en la explotación de autobuses y embarcaciones turísticos para su uso por el titular de la tarjeta será igual a la contraprestación pagada por dicha tarjeta turística menos el importe del IVA, menos cualquier importe abonado a terceros proveedores por los servicios que prestan en virtud de la tarjeta turística de que se trate.

5. Con arreglo al modelo de negocio examinado en el que los servicios son prestados tanto por el emisor de una tarjeta turística como por terceros proveedores, el Comité del IVA está de acuerdo casi unánimemente en que, por lo que respecta a servicios como el acceso a museos y atracciones o la realización de visitas turísticas por un tercero proveedor al titular de la tarjeta para el que se utiliza la tarjeta turística como contraprestación parcial, la base imponible será el valor monetario del servicio prestado, tal como se indica en la documentación conexa, menos el importe del IVA correspondiente a dicho servicio. Cuando

el acuerdo entre el emisor de la tarjeta turística y el proveedor tercero estipule que el valor monetario del servicio equivale a un porcentaje de su precio normal, el Comité del IVA coincide casi unánimemente en que esta reducción se considerará un descuento del precio obtenido en el momento de la prestación.

4. EVALUACIÓN DE LAS NORMAS VIGENTES

La siguiente evaluación se basa en la información obtenida de los Estados miembros a través de una encuesta realizada entre el 27 de marzo y el 9 de junio de 2023, a la que respondieron todos los Estados miembros.

La encuesta contenía cuarenta y cinco preguntas cerradas y veintidós preguntas abiertas relativas a: i) una evaluación general de las repercusiones de la aplicación de la Directiva sobre bonos a lo largo de cuatro años desde su adopción, y ii) cuestiones específicas relacionadas con la definición de bonos, la distinción entre bonos univalentes y bonos polivalentes, su transferencia, las bases imponibles, los bonos de descuento y los bonos no canjeados (para consultar un informe detallado de los resultados de la encuesta, véase el anexo: informe de síntesis).

La evaluación general puso de manifiesto que **la mayoría de los Estados miembros no disponía de información suficiente para responder a la mayoría de las preguntas**, pero, en la medida en que se disponía de información, **se considera que las normas del IVA relativas a los bonos han alcanzado ampliamente sus objetivos y son en su mayoría pertinentes**. Por lo que se refiere a la segunda parte de la evaluación, se recibieron **comentarios positivos en general** sobre las disposiciones que regulan **la definición** de bonos y su **transferencia, mientras que solo una minoría de Estados miembros planteó cuestiones específicas** que, sin embargo, se referían principalmente a la aplicación de las normas en su estado actual y que ya eran objeto de debate en el Comité del IVA o de sentencias del TJUE.

4.1 Evaluación general

Eficacia

El análisis ha puesto de manifiesto que **las normas del IVA relativas a los bonos alcanzan en su mayor parte sus objetivos**.

Como se menciona en la sección 1, el objetivo de la Directiva sobre bonos era la simplificación, modernización y armonización de las normas del IVA aplicables a los bonos[29], y en particular «asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado, [...] que haya coherencia con el principio de un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, [...] evitar las incoherencias, las distorsiones de la competencia y la doble imposición o ausencia de imposición, y [...] reducir el riesgo de elusión fiscal»[30].

Sobre la base de las respuestas a la encuesta[31], **la mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo** en que la aplicación de la Directiva sobre bonos durante los primeros cuatro años

[29] Considerando 13 de la Directiva sobre bonos.
[30] Considerando 2 de la Directiva sobre bonos.
[31] Véase el informe de síntesis de las respuestas a la encuesta en el anexo.

ha dado lugar, al menos en parte, a i) **un cumplimiento más sencillo** y ii) **unos requisitos más uniformes**.

Además, el control de conformidad realizado por la DG TAXUD, como se muestra en la sección 3, aunque se limitó a los aspectos formales de la legislación, no encontró ningún problema importante relacionado con la transposición de las normas sobre bonos por parte de los Estados miembros.

El trabajo realizado en los últimos años en el contexto del Comité del IVA, que ha dado lugar a la aprobación de dos conjuntos de directrices[32], ha contribuido aún más a alcanzar el objetivo de armonización.

En cuanto a si las normas del IVA relativas a los bonos han abordado **cuestiones relacionadas con el fraude, la gran mayoría de los Estados miembros no disponía de suficiente información**. En respuesta a las preguntas abiertas de la encuesta, **solo una minoría de Estados miembros** llamó la atención sobre posibles **problemas de abuso**. Según un Estado miembro, los bonos podrían utilizarse para el blanqueo de capitales y existe un riesgo de abuso puesto que los sujetos pasivos pueden conformar un bono como bono univalente o bono polivalente. Este riesgo de abuso, debido a la fina línea divisoria entre los bonos univalentes y los bonos polivalentes, también fue señalado por otro Estado miembro, según el cual la introducción de una presunción legal de que se considera que los bienes se han entregado o que los servicios se han prestado cuando se emite un bono univalente también crea una oportunidad para los defraudadores. Según otro Estado miembro, los sujetos pasivos pueden cambiar su modelo de negocio tras la emisión de un bono para que se califique como bono polivalente. Otros dos Estados miembros confirmaron que los emisores tienden a ampliar la gama de bienes y servicios canjeables sujetos a tipos impositivos diferentes para que un bono se califique como bono polivalente en lugar de bono univalente.

Eficiencia

El análisis ha puesto de manifiesto que los **Estados miembros no disponen de información suficiente** para determinar si las normas del IVA relativas a los bonos han dado lugar a pérdidas o ganancias de eficiencia.

De hecho, según la encuesta, **la gran mayoría o casi todos los Estados miembros no disponían de suficiente información** sobre si, durante los primeros cuatro años, las normas del IVA relativas a los bonos dieron lugar a la reducción de los costes administrativos para las empresas que emiten o transfieren bonos univalentes o bonos polivalentes y para las administraciones fiscales y aduaneras.

Las respuestas a las preguntas abiertas de la encuesta muestran que la mayoría de los problemas planteados con la administración de las nuevas normas, tanto para las administraciones fiscales como para los sujetos pasivos, se referían a la calificación de determinados instrumentos (por ejemplo, tarjetas turísticas o fichas), y a la distinción entre los bonos univalentes y los bonos polivalentes. Otras cuestiones hacían referencia a la determinación de la base imponible de los bonos polivalentes y a su transferencia (por ejemplo, los servicios de distribución y los bonos

[32] Directrices acordadas en la 116.ª reunión, documento de trabajo n.º 1043, documento B, taxud.c.1(2023)4439781 y directrices acordadas en la 122.ª reunión, documento de trabajo n.º 1074, documento C, taxud.c.1(2024)438498.

polivalentes canjeados). Sin embargo, estas cuestiones fueron planteadas por una minoría de Estados miembros y se referían a asuntos que ya eran objeto de debate en el Comité del IVA, todos ellos relativos a aspectos de la aplicación de las normas vigentes.

Pertinencia

En la medida en que los Estados miembros disponen de información, el análisis ha puesto de manifiesto que **las normas vigentes se consideran por lo general pertinentes**.

De hecho, en la encuesta, **la mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo** en que la aplicación de la Directiva sobre bonos durante los primeros cuatro años dio lugar, al menos en parte, a unas **normas** del IVA relativas a los bonos que **se adaptaban a los diversos modelos de negocio.**

Casi la mitad de los Estados miembros también estuvo de acuerdo en que la aplicación de la Directiva sobre bonos dio lugar, al menos en parte, a unas **normas del IVA que podían hacer frente a modelos de negocio nuevos y futuros. La otra mitad** (excepto uno[33]) de los Estados miembros **no disponía de información suficiente** para poder expresar su opinión al respecto.

Casi la mitad[34] de los Estados miembros estuvo de acuerdo en que la aplicación de la Directiva sobre bonos dio lugar, al menos en parte, a unas **normas del IVA que podían hacer frente a situaciones transfronterizas.** A este respecto, **la mitad de los Estados miembros no disponía de suficiente información**.

A este respecto, en respuesta a las preguntas abiertas de la encuesta, solo una minoría de Estados miembros mencionó la distinción entre bonos y otros nuevos instrumentos (como fichas, claves de juego) y el comercio transfronterizo de bonos como posible fuente de problemas. Si bien sobre la distinción entre diferentes instrumentos, como se ha mencionado arriba, se están llevando a cabo debates en el Comité del IVA, el TJUE[35] ha dictado recientemente una sentencia sobre el comercio transfronterizo de bonos.

Coherencia

El análisis ha puesto de manifiesto que las normas del IVA relativas a los bonos **se ajustan a los principios del régimen de IVA**.

Como se ha mencionado anteriormente, uno de los objetivos de la Directiva sobre bonos era garantizar la coherencia con los principios de un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios.

Esto se garantiza en el caso de los bonos univalentes mediante la norma[36] en virtud de la cual cada **transferencia de un bono univalente** debe considerarse una entrega de los bienes o una prestación de los servicios subyacentes, mientras que la entrega real de bienes o la prestación

33 El Estado miembro en cuestión respondió «en absoluto».
34 Dos Estados miembros respondieron «en absoluto».
35 Sentencia del TJUE de 18 de abril de 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.
36 Artículo 30 *ter*, apartado 1, de la Directiva del IVA.

de servicios a cambio del bono univalente no se considera una operación independiente. Esta norma se aplica a estos bonos ya que el lugar de la entrega y el IVA devengado por los bienes o servicios subyacentes se conocen en el momento de su emisión. Esto también es coherente con la ficción jurídica del artículo 28 de la Directiva del IVA, según la cual debe considerarse que un sujeto pasivo que participa en una prestación de servicios ha recibido y realizado los servicios de que se trata cuando actúa en nombre propio pero por cuenta ajena. De conformidad con el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible de un bono univalente es el precio total obtenido a cambio de dicho bono univalente (incluido cualquier servicio de intermediación).

La coherencia con el régimen de IVA también queda garantizada por la **norma**[37] **aplicable a los bonos polivalentes**, según la cual el IVA sobre los bienes y servicios subyacentes solo se aplica en el momento del canje. Esto es así porque en el caso de los bonos polivalentes es necesario esperar a que los bienes se entreguen o los servicios se presten realmente para conocer el IVA devengado. De este modo, se garantiza que el tratamiento fiscal de la operación sea el mismo, independientemente de que los bienes se entreguen o los servicios se presten mediante el uso de un bono. El cálculo de la base imponible con arreglo a la norma especial del artículo 73 *bis* de la Directiva del IVA garantiza también la coherencia con el principio del IVA según el cual la base imponible del IVA que debe recaudar la autoridad fiscal no puede exceder de la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final[38]. Por este motivo, la base imponible es igual a la contraprestación pagada, cuando se conoce, o, en su defecto, al valor monetario indicado en el bono polivalente o en la documentación conexa, menos el IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.

Cuando un sujeto pasivo distinto del suministrador real de los bienes o del prestador real de los servicios efectúe la **transferencia de un bono polivalente**, el IVA debe aplicarse sobre cualquier prestación de servicios de distribución o promoción a lo largo de la cadena. Esto también está en consonancia con el régimen de IVA, que garantiza que la totalidad de las operaciones imponibles asociadas a un bono polivalente (su distribución y la entrega de los bienes subyacentes o la prestación de los servicios subyacentes) se graven de manera exhaustiva, neutral y transparente. La base imponible de estos servicios debe determinarse con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA.

La coherencia con el régimen de IVA también se garantiza cuando, según lo acordado por el Comité del IVA, i) las disposiciones de los **regímenes especiales del IVA**, como las aplicables a las pequeñas empresas, las agencias de viajes o los bienes de ocasión, los objetos de arte, los objetos de colección y las antigüedades, que constituyen excepciones a las normas generales del IVA, prevalecen sobre la aplicación de las normas relativas a los bonos y otras normas generales, en caso de que alguna de esas normas contravenga la correcta aplicación y los objetivos del régimen especial, y ii) la naturaleza de un bono no se vea alterada por el hecho de que la persona que expide o transfiere el bono cumple las condiciones para aplicar un régimen especial.

En lo que se refiere a la interacción de las normas del IVA relativas a los bonos **con otras iniciativas políticas,** la propuesta inicial de la Comisión sobre el tratamiento de los bonos a

[37] Artículo 30 *ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA.

[38] Sentencia del TJUE de 24 de octubre de 1996 en el asunto C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400, apartado 19.

efectos del IVA aclaró que *[los] servicios de pago definidos en la Directiva 2007/64/CE*[39] *no se considerarán bonos*. Aunque esta disposición se omitió cuando se adoptaron las normas en el Consejo, tras dos documentos de trabajo[40] se acordaron las directrices del Comité del IVA según las cuales, a efectos del IVA, un **bono** no puede considerarse un instrumento de pago, ya que es un instrumento que constituye la contraprestación a cambio de entregas de bienes o prestaciones de servicios incluidas en él y **no un instrumento con el efecto de transferir fondos**. De hecho, el titular de un bono tiene derecho a beneficiarse de los bienes o servicios en el momento del canje del bono que el suministrador o prestador está obligado a aceptar como contraprestación. El Comité del IVA también llegó a estas conclusiones sobre la base de la definición, en virtud de la Segunda Directiva sobre servicios de pago[41], de «**instrumento de pago**», es decir, cualquier dispositivo personalizado y/o conjunto de procedimientos acordados entre el usuario de servicios de pago y el proveedor de servicios de pago y **utilizados para iniciar una orden de pago**.

Valor añadido de la UE

Como se ha mencionado anteriormente, la Directiva sobre bonos tiene por objeto aclarar y armonizar las normas sobre el tratamiento de los bonos a efectos del IVA, en ausencia de las cuales los Estados miembros han desarrollado soluciones descoordinadas, que dan lugar a riesgos de doble imposición o ausencia de imposición, elusión fiscal y obstáculos a la innovación empresarial.

Los problemas abordados por la Directiva sobre bonos tienen una dimensión de mercado único, ya que la falta de un tratamiento uniforme de los bonos a efectos del IVA en toda la UE podría derivar en distorsiones que el sistema común del IVA de la UE debería evitar garantizando el buen funcionamiento del mercado. Estos problemas no podrían haber sido abordados por los Estados miembros por sí solos. **En este contexto, las normas vigentes han garantizado el valor añadido de la UE.**

Sin embargo, en las respuestas a la encuesta no se expresaron opiniones claras a este respecto. **Casi la mitad**[42] de los Estados miembros estuvo de acuerdo en que las normas del IVA relativas a los bonos **han sido beneficiosas para las administraciones fiscales y aduaneras**, al menos en parte, aunque casi la mitad de los Estados miembros no disponía de suficiente información al respecto.

---

39 Posteriormente derogada y sustituida por la Directiva (UE) 2015/2366 (Segunda Directiva sobre servicios de pago).

40 La 114.ª reunión del Comité del IVA, documento de trabajo n.º 983, *Questions raised following implementation of the Voucher Directive* [«Cuestiones planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos», documento en inglés] [taxud.c.1(2019)7743273], la 116.ª reunión del Comité del IVA, documento de trabajo n.º 993, *Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis* [«Preguntas planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos: análisis más detallado», documento en inglés] [taxud.c.1(2020)1245810].

41 Directiva (UE) 2015/2366 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2015, sobre servicios de pago en el mercado interior y por la que se modifican las Directivas 2002/65/CE, 2009/110/CE y 2013/36/UE y el Reglamento (UE) n.º 1093/2010 y se deroga la Directiva 2007/64/CE (DO L 337 de 23.12.2015, p. 35).

42 Tres Estados miembros respondieron «en absoluto».

La mayoría de los Estados miembros no disponía de suficiente información sobre si las normas del IVA relativas a los bonos eran **beneficiosas para el sector**. Del mismo modo, la gran mayoría o casi todos los Estados miembros no disponían de suficiente información sobre si estas normas habían dado lugar a un aumento del **comercio nacional o transfronterizo de bonos**.

4.2 Evaluación de temas específicos

Aparte de la evaluación general sobre la aplicación de las disposiciones de la Directiva del IVA en lo que respecta al tratamiento de los bonos a efectos del IVA, se llevó a cabo una evaluación específica, en particular, sobre la definición de los bonos, las normas del IVA relacionadas con la imposición de los bonos en la cadena de distribución y los bonos no canjeados.

Como resultado de la encuesta, se recibieron **comentarios positivos en general** sobre las disposiciones que regulan **la definición** de bonos y su **transferencia**.

La mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo o totalmente de acuerdo en que las disposiciones sobre la definición general de bono, sobre la definición de bono univalente y su distinción con respecto a los bonos polivalentes y sobre la transferencia de bonos univalentes y bonos polivalentes i) **son claras y fáciles de aplicar** y permiten a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones individuales, y ii) **son claras para los sujetos pasivos** a fin de que cumplan sus obligaciones[43]. La mayoría de los Estados miembros también coincidió en que estas disposiciones permitían a la administración nacional **hacer cumplir las normas aplicables**.

Por lo que respecta a la **distribución de bonos polivalentes**, para la que no existe ninguna disposición específica en la Directiva sobre bonos, **la mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo** en que la distribución por un sujeto pasivo distinto del emisor del bono constituye una prestación de servicios a efectos de la Directiva del IVA y que la base imponible de tal servicio de distribución es igual a la diferencia entre el valor nominal del bono y el precio de compra pagado, menos el importe del IVA correspondiente al servicio de distribución prestado. En cuanto a los «**bonos de descuento**», sobre los que la Directiva sobre bonos tampoco contiene ninguna norma específica, **la mitad o la mayoría de los Estados miembros no disponía de información suficiente** para pronunciarse sobre si su distribución por parte de un sujeto pasivo distinto del emisor del bono constituye la prestación de un servicio de canje si el sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios a los que se refiere el bono recibe una contraprestación del emisor[44] y sobre cuál es la base imponible de dicho servicio de distribución.

Por lo que se refiere a los **bonos no canjeados**, para los que tampoco existe ninguna disposición específica en la Directiva sobre bonos, los Estados miembros están **divididos** sobre qué

[43] Con una excepción: aunque no la mayoría, casi la mitad de los Estados miembros coincidió en que las disposiciones sobre los «sujetos pasivos considerados suministradores o prestadores» relativas a las transferencias de un bono univalente son claras para los sujetos pasivos, que son los suministradores de bienes o prestadores de servicios y no los sujetos pasivos que, actuando en nombre propio, emitieron el bono univalente, para que cumplan sus obligaciones.

[44] Sin embargo, según diez Estados miembros, la respuesta fue «sí».

orientaciones específicas se facilitaron respecto al tratamiento de estos bonos a efectos del IVA.

En respuesta a las preguntas abiertas de la encuesta (véase el anexo para consultar el informe de síntesis), **solo una minoría de Estados miembros planteó problemas específicos** respecto a la aplicación de las normas vigentes. Los principales problemas detectados se referían a cuestiones **ya abordadas por el Comité del IVA**, como la calificación de un instrumento como bono y, posteriormente, una vez establecida la existencia de un bono, la distinción entre bonos univalentes y bonos polivalentes. Otras cuestiones **se referían a la aplicación de las normas vigentes**, como el comercio transfronterizo de bonos (que ha sido recientemente objeto de una sentencia del TJUE) y el cálculo de la base imponible, sobre todo para el canje de los bonos polivalentes y los servicios de distribución conexos, o estaban relacionadas con aspectos no regulados de la legislación, como la tramitación de bonos no canjeados. A continuación se presenta un resumen de las cuestiones más importantes.

Definición y calificación de los bonos

- Siete Estados miembros hicieron referencia al **canje y la distribución de bonos transfronterizo**. Cinco Estados miembros mencionaron el problema de calificar un bono como bono univalente cuando se trata de operaciones transfronterizas [sobre la dificultad para distinguir entre bonos univalentes y bonos polivalentes, se mencionó el asunto Finanzamt O (Bons à use unique)]. De estos Estados miembros, dos mencionaron la cuestión de una modificación normativa del tipo impositivo o de un cambio en el lugar de prestación tras la emisión de un bono univalente. Otro de ellos se preguntó si la calificación de un bono como bono univalente podría verse afectada por el hecho de que los márgenes se cobren a lo largo de la cadena de distribución, de modo que la base imponible cambia. Por último, dos Estados miembros recordaron, respectivamente, la importancia de la correcta calificación del instrumento en el contexto de su transferencia y la complejidad a la que se enfrentan los sujetos pasivos en lo que respecta a los bonos univalentes que participan en una cadena de suministro.

- Seis Estados miembros hicieron referencia a la calificación de una **tarjeta turística** (sin embargo, esta referencia fue sobre todo antes de que el Comité del IVA acordara una serie de directrices[45] sobre cuestiones conexas; sección 3). Según dos Estados miembros, el asunto DSAB Destination Stockholm ha suscitado nuevas preguntas sobre la definición de bono. De acuerdo con otro Estado miembro, un instrumento que solo represente un abono de tarifa plana (uso ilimitado de un servicio en un período determinado) no debe constituir un bono. Un Estado miembro hizo referencia a los debates en el Comité del IVA sobre las tarjetas turísticas en relación con las dificultades relativas a las normas aplicables a las transferencias de bonos polivalentes. Dos Estados miembros mencionaron la dificultad de diferenciar entre un bono univalente y un bono polivalente (uno de ellos también entre la prestación de servicios) en lo que respecta a las tarjetas turísticas.

- Cinco Estados miembros mencionaron la calificación de las **fichas**. A este respecto, el Comité del IVA consideró en sus directrices que, en principio, las fichas no se considerarán bonos a efectos de la Directiva del IVA, aunque conviene adoptar un enfoque caso por caso

[45] Directrices acordadas en la 122.ª reunión, documento de trabajo n.º 1074, documento C, taxud.c.1(2024)438498.

a la hora de analizar si una ficha puede considerarse un bono. En la encuesta, dos Estados miembros señalaron que un enfoque caso por caso puede dar lugar a una aplicación no armonizada de las normas y no garantiza la seguridad jurídica, y tres Estados miembros mencionaron fichas o claves de juego, códigos de activación de juegos vendidos por plataformas electrónicas y «fichas de servicio de ICO[46]» en el contexto de las dificultades para calificar los bonos y distinguir entre bonos univalentes y bonos polivalentes.

- Cinco Estados miembros mencionaron las **tarjetas de descuento**. Según uno de ellos, una tarjeta que no da derecho a recibir bienes o servicios específicos, sino que solo da la oportunidad de obtener un descuento, no debe calificarse como bono. Otro Estado miembro encontró dificultades en la calificación de los instrumentos mixtos que actúan como bonos y tarjetas de descuento. Tres Estados miembros tuvieron dificultades para distinguir entre un bono y una tarjeta de descuento.

- Cuatro Estados miembros mencionaron los **pagos por anticipado**. Un Estado miembro planteó la cuestión de la calificación de los pagos por anticipado como bonos univalentes, bonos polivalentes o prestación de servicios. Otro se preguntaba si una prueba del pago por anticipado podía constituir un bono. Un tercer Estado miembro dio el ejemplo de una reserva con pago por anticipado que podría modificarse hasta un mes antes del inicio de una estancia y se preguntó si esto podría constituir un bono polivalente. Por último, un Estado miembro señaló que, cuando se transfiere un bono univalente, el pago puede considerarse erróneamente un pago por anticipado por la entrega.

- Cuatro Estados miembros mencionaron la calificación de un **instrumento de pago**. Como se ha mencionado anteriormente, tras dos documentos de trabajo[47] y debates en el seno del Comité del IVA, se acordaron unas directrices según las cuales un bono no puede considerarse un instrumento de pago. En la encuesta, tres Estados miembros mencionaron la difícil distinción entre bonos e instrumentos de pago, mientras que un Estado miembro dio el ejemplo de los «puntos utilizados en un sistema de trueque» y planteó si debían considerarse instrumentos de pago o bonos.

- Tres Estados miembros mencionaron las **tarjetas regalo, las tarjetas de «rasca y gana» y los bonos de prepago**, en particular por lo que se refiere a la dificultad de calificar las tarjetas regalo (incluidas las derivadas de una antigua compra), las tarjetas de prepago emitidas por «teleoperadores», las tarjetas de combustible de prepago, las tarjetas de «rasca y gana» y los cupones que permiten la recogida gratuita de mercancías.

- La calificación de los **billetes** fue planteada por dos Estados miembros, en particular en relación con el considerando 5 de la Directiva sobre bonos, que aclara que las disposiciones relativas a los bonos no deben provocar ningún cambio en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes.

---

46 ICO es la sigla inglesa de oferta de criptoactivos.

47 Documento de trabajo n.º 983, *Questions raised following implementation of the Voucher Directive* [«Cuestiones planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos», documento en inglés] [taxud.c.1(2019)7743273] y documento de trabajo n.º 993, *Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis* [«Preguntas planteadas a raíz de la aplicación de la Directiva sobre bonos: análisis más detallado», documento en inglés] [taxud.c.1(2020)1245810].

- Dos Estados miembros hicieron referencia a la relación con los **regímenes especiales y las exenciones**, especialmente sobre si la presencia en la cadena de suministro de una pequeña y mediana empresa (pyme) exenta o, por el contrario, de un sujeto pasivo que carezca de la cualificación personal para acogerse a una exención del IVA (por ejemplo, servicios médicos) podría cambiar la naturaleza de un bono y sobre la calificación de un bono como bono univalente cuando pudiera aplicarse una posible exención para viajeros de fuera de la UE.

Normas del IVA sobre la imposición de los bonos en la cadena de distribución:

Transferencia de bonos univalentes

- **Transferencia en nombre propio**. Tres Estados miembros mencionaron problemas para detectar si un sujeto pasivo a lo largo de una cadena de distribución actúa en nombre propio.

- Cuatro Estados miembros mencionaron la **transferencia en nombre de otro sujeto pasivo**, en particular las dificultades relacionadas con las obligaciones fiscales en el Estado miembro de canje del bono, con la determinación de la base imponible del servicio prestado (y a quién deben facturarse los honorarios) y con la determinación del momento de la prestación.

- Dos Estados miembros mencionaron **la relación con los regímenes especiales relacionados con las transferencias de un bono univalente** en el sentido de si la entrega de un bono univalente debía tributar cuando el emisor o el responsable del canje están exentos en virtud del régimen especial de las pequeñas empresas y el problema de la falta de deducción del impuesto soportado en el caso de una pyme exenta en la cadena de distribución.

- Dos Estados miembros hicieron referencia a la **norma del sujeto pasivo considerado suministrador o prestador relacionada con las transferencias de un bono univalente** en lo que respecta a las dificultades para aplicar esta norma y a las diferentes interpretaciones de las administraciones fiscales sobre la base imponible de la entrega realizada por el sujeto pasivo considerado suministrador o prestador y las obligaciones de facturación resultantes.

Distribución de bonos polivalentes

- Seis Estados miembros plantearon la cuestión sobre **la base imponible de los servicios de distribución**, y señalaron, en particular, la dificultad a la hora de calcular la base imponible cuando la contraprestación no se factura por separado o si, a lo largo de la cadena, el bono se distribuye a un precio inferior a su valor nominal. También se aclaró que la norma sobre la diferencia entre el valor nominal y el precio de compra pagado, una vez deducido el importe del IVA correspondiente al servicio de distribución prestado, se aplica si no se ha establecido una tasa separada para el servicio.

- **La distinción entre diferentes prestaciones** fue planteada por tres Estados miembros, que mencionaron, en particular, la dificultad de distinguir entre la propia entrega de un bono polivalente y la prestación de un servicio de distribución por cuenta de otro sujeto pasivo.

- Dos Estados miembros hicieron referencia a la **actuación en nombre de otra persona** en lo que se refiere, en particular, a la cuestión de determinar para quién se prestan los servicios en una cadena de distribución con múltiples intermediarios.

- Dos Estados miembros plantearon el tema de las **obligaciones de facturación**.

Base imponible en el momento del canje de los bonos polivalentes

En respuesta a las preguntas cerradas de la encuesta, **la mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo o totalmente de acuerdo en que las disposiciones relativas a la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente son claras y fáciles de aplicar** y permiten a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones particulares. Casi la mitad de los Estados miembros también coincidió en que estas disposiciones son claras para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones y que estas disposiciones permiten a la administración nacional hacer cumplir las normas aplicables.

En cuanto a las preguntas abiertas de la encuesta, **once Estados miembros formularon observaciones al respecto** y señalaron, en particular, las dificultades para determinar la base imponible, especialmente en el caso de las tarjetas turísticas, o de los bonos polivalentes relativos a múltiples bienes o servicios, la dificultad de tener que aplicar una deducción de la base imponible cada vez que se utiliza el bono en parte y el problema de los bonos sin valor monetario cuando se desconoce la contraprestación pagada. Se expresaron dudas sobre a qué se refiere «la contraprestación pagada por el bono» (es decir, al precio pagado por el cliente al último distribuidor o por el emisor al suministrador o prestador). Por último, se señaló que puede surgir una contradicción con la norma básica sobre la base imponible cuando las normas sobre los bonos polivalentes dan lugar a que se grave un importe diferente del importe realmente percibido por el suministrador del emisor del bono.

Bonos no canjeados

Seis Estados miembros mencionaron problemas encontrados con bonos no canjeados, en particular en lo que se refiere a si gravar o no la contraprestación retenida y no reembolsada y su posible calificación como contraprestación por un servicio de distribución o promoción o un «servicio de disponibilidad» por parte del suministrador al titular del bono polivalente. También se observó que la falta de regulación puede fomentar la emisión de bonos polivalentes en lugar de bonos univalentes con el fin de retrasar la exigibilidad del IVA y evitar el pago en caso de que no se canjee el bono.

5. CONCLUSIONES

Desde el 1 de enero de 2019, se aplican en la UE unas normas comunes del IVA sobre los bonos. El presente informe, de conformidad con el artículo 410 *ter* de la Directiva del IVA, ha evaluado su cumplimiento y aplicación por parte de los Estados miembros en los cuatro años transcurridos desde el establecimiento de las normas por primera vez (entre 2019 y 2022).

En un primer momento, la Comisión presentó una propuesta con el fin de aclarar y armonizar las normas aplicables en materia de IVA sobre los bonos, en ausencia de las cuales los Estados miembros habían desarrollado soluciones descoordinadas, que daban lugar a riesgos de doble imposición o ausencia de imposición. De las disposiciones previstas en la propuesta inicial de

la Comisión, algunas finalmente no fueron adoptadas por el Consejo, por lo que determinadas cuestiones específicas (por ejemplo, los servicios de pago) no se abordan en las normas vigentes[48]. Sin embargo, en los últimos años, el Comité del IVA ha contribuido a una aplicación más uniforme de las nuevas disposiciones, con cinco documentos de trabajo debatidos y dos conjuntos de directrices acordadas por la mayoría de los Estados miembros en relación con los bonos y su relación con los instrumentos de pago, las fichas, los regímenes especiales del IVA y las tarjetas turísticas, cubriendo así algunos aspectos no abordados por las normas adoptadas en el Consejo[49].

Por lo que se refiere a la aplicación de las normas por parte de los Estados miembros en los primeros cuatro años, no se detectaron problemas importantes en los controles de conformidad en términos de transposición formal ni se han iniciado procedimientos de infracción. Hasta la fecha, el TJUE solo ha dictado dos sentencias sobre las nuevas normas introducidas por la Directiva sobre bonos (relativas a las tarjetas turísticas y a la distribución transfronteriza de un bono)[50].

Los resultados de la encuesta, realizada del 27 de marzo al 9 de junio de 2023, muestran que, dado el breve período de aplicación de las normas del IVA sobre los bonos, **los Estados miembros no han tenido tiempo suficiente** para recopilar pruebas, llevar a cabo auditorías y formular una sentencia definitiva sobre el funcionamiento general de las normas del IVA relativas a los bonos.

Sin embargo, en la medida en que se disponía de información, los Estados miembros confirman que **las normas comunes de la UE sobre bonos han abordado en líneas generales la fragmentación y la complejidad de la aplicación del IVA a diversos modelos de negocio, lo que ha dado lugar a normas más sencillas y a una aplicación más uniforme en toda la UE**. En particular, las normas del IVA relativas a los bonos alcanzan sus objetivos garantizando unos requisitos más uniformes y un cumplimiento más sencillo. También se consideran en su mayor parte pertinentes, en la medida en que los Estados miembros dispongan de información, adaptada a diversos modelos de negocio y apta para hacer frente a modelos nuevos y futuros y a situaciones transfronterizas. Las normas relativas a los bonos, analizadas en el presente informe, también se muestran conformes con el régimen general del IVA. Por último, estas normas garantizan un valor añadido de la UE al abordar los problemas de aplicación uniforme y de doble imposición o ausencia de imposición en toda la UE[51].

En lo que se refiere a la evaluación de las normas específicas, **las disposiciones sobre la definición general de bono, sobre la definición de bonos univalentes y su distinción con respecto a los bonos polivalentes y sobre la transferencia de bonos univalentes y bonos polivalentes se consideran en su mayoría claras y fáciles de aplicar** para las administraciones nacionales y les permiten proporcionar orientaciones claras y hacer cumplir las normas aplicables, además de ser claras para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones.

48 Sección 2.
49 Sección 3.
50 Sección 3.
51 Sección 4.1.

Solo una minoría de Estados miembros señaló problemas relacionados con la aplicación de las normas del IVA relativas a los bonos en sus respuestas a las preguntas abiertas de la encuesta. En cuanto a la definición de bono, su cadena de distribución y los bonos no canjeados, que fueron el objeto del presente informe, las cuestiones más comunes se refirieron a la distinción entre bonos y otros tipos de instrumentos (por ejemplo, fichas) y entre bonos polivalentes y bonos univalentes, sobre todo en el contexto del comercio transfronterizo o las tarjetas turísticas. Otras cuestiones se refieren a la cuantificación de la base imponible de los servicios de distribución de bonos polivalentes y de su canje, así como al tratamiento de los bonos no canjeados[52]. Estas cuestiones **se referían principalmente a aspectos de la aplicación de las normas vigentes** y no a nuevos aspectos legislativos que debían abordarse, y **en su mayoría fueron objeto de debates anteriores o en curso** en el Comité del IVA (y de una reciente sentencia del TJUE) que contribuyeron de forma significativa a una aplicación más uniforme.

Por lo tanto, el presente informe muestra que los objetivos de la Directiva sobre bonos se han alcanzado en su mayor parte, mientras que aún quedan por abordar algunas cuestiones específicas de aplicación. Pero, sobre todo, el informe destaca que, dado que solo han transcurrido algunos años, **la mayoría de los Estados miembros todavía no dispone de información suficiente para evaluar adecuadamente el cumplimiento de las normas del IVA relativas a los bonos**. En particular, a las preguntas sobre la eficiencia de las normas vigentes en términos de reducción de los costes administrativos para las empresas que emiten o transfieren bonos univalentes o bonos polivalentes, y para las administraciones fiscales y aduaneras, los beneficios aportados al sector, el aumento del comercio nacional y transfronterizo de bonos o los problemas de fraude, la gran mayoría de los Estados miembros no pudo proporcionar ninguna respuesta debido a la falta de información a su disposición[53].

En vista de lo anterior, dado el breve período de aplicación de las normas del IVA relativas a los bonos y los pocos datos disponibles para la evaluación, la Comisión considera que **cualquier propuesta de modificación de las normas vigentes sería prematura**. Además, habida cuenta de las opiniones preliminares que confirman principalmente la consecución de los principales objetivos de la Directiva sobre bonos, **una propuesta también sería inadecuada**. Solo una minoría de Estados miembros planteó cuestiones que, sin embargo, se referían sobre todo a la aplicación de las normas en su estado actual y que ya eran objeto de debate en el Comité del IVA, mientras que las pocas contribuciones sobre nuevos aspectos no abordados por la legislación actual carecían de un análisis suficientemente exhaustivo como para constituir la base de una nueva propuesta legislativa. En opinión de la Comisión, y como demuestran las respuestas a la encuesta, la atención debe centrarse en la aplicación correcta y uniforme de las normas en vigor y debe proseguirse el trabajo en lo que es **el foro más adecuado del Comité del IVA**, cuya función es examinar las cuestiones de aplicación de las disposiciones en materia de IVA y que, aunque no ha dado lugar a decisiones vinculantes para los Estados miembros, ha demostrado a lo largo de los años que ha contribuido significativamente a una aplicación más uniforme de la Directiva del IVA.

[52] Sección 4.2.
[53] Anexo: informe de síntesis.

ANEXO: INFORME DE SÍNTESIS. CUESTIONARIO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2016/1065 SOBRE BONOS

La encuesta, dirigida a los Estados miembros, se llevó a cabo del 27 de marzo al 9 de junio de 2023. Todos los Estados miembros respondieron al cuestionario.

La mayoría de los Estados miembros estuvo de acuerdo o totalmente de acuerdo en que:

- La definición general de bono:
    - es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones particulares.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	17	62,96 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	4	14,81 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	0	0 %
No contesta	0	0 %

    - es clara para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	0	0 %
De acuerdo	16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	29,63 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- La definición de bono univalente:
    - es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones particulares.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	21	77,78 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	7,41 %
En desacuerdo	1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- y su distinción con respecto a un bono polivalente es clara para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	0	0 %
De acuerdo	18	66,67 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	4	14,81 %
No contesta	0	0 %

- Las condiciones acumulativas respecto a conocer el lugar de la entrega y el IVA devengado permiten a la administración nacional definir qué es un bono polivalente y distinguirlo de un bono polivalente

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	22	81,48 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	7,41 %
En desacuerdo	1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	0	0 %
No contesta	0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono univalente por parte de sujetos pasivos que actúan en nombre propio:

    - es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos sobre los diferentes hechos imponibles en situaciones particulares.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	21	77,78 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	11,11 %
En desacuerdo	1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	0	0 %
No contesta	0	0 %

- permite a la administración nacional hacer cumplir las normas aplicables a los diferentes hechos imponibles en situaciones particulares.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	3	11,11 %
De acuerdo	17	62,96 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	18,52 %
En desacuerdo	0	0 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	2	7,41 %
No contesta	0	0 %

- es clara para los sujetos pasivos que actúan en nombre propio para cumplir sus obligaciones en relación con diferentes hechos imponibles.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	1	3,7 %
De acuerdo	18	66,67 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	2	7,41 %
No contesta	0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono univalente cuando el suministrador de bienes o prestador servicios no sea el sujeto pasivo que, actuando en su propio nombre, haya emitido el bono univalente:

  - es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos sobre la aplicación de la norma del «sujeto pasivo considerado suministrador o prestador» en situaciones particulares.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	3	11,11 %
De acuerdo	17	62,96 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	6	22,22 %
En desacuerdo	0	0 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- permite a la administración nacional hacer cumplir la norma del «sujeto pasivo considerado suministrador o prestador» en situaciones particulares.

		Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo		3	11,11 %
De acuerdo		13	48,15 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo		8	29,63 %
En desacuerdo		0	0 %
Totalmente en desacuerdo		0	0 %
Sin información		3	11,11 %
No contesta		0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono univalente por parte de un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro sujeto pasivo:

  - es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos sobre los diferentes hechos imponibles en situaciones particulares.

		Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo		5	18,52 %
De acuerdo		16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo		3	11,11 %
En desacuerdo		1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo		0	0 %
Sin información		2	7,41 %
No contesta		0	0 %

  - permite a la administración nacional hacer cumplir las normas aplicables a los diferentes hechos imponibles en situaciones particulares.

		Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo		3	11,11 %
De acuerdo		16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo		5	18,52 %
En desacuerdo		0	0 %
Totalmente en desacuerdo		0	0 %
Sin información		3	11,11 %
No contesta		0	0 %

- es clara para los sujetos pasivos que actúan en nombre de otro sujeto pasivo para cumplir sus obligaciones.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	1	3,7 %
De acuerdo	16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	6	22,22 %
En desacuerdo	1	3,7 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	3	11,11 %
No contesta	0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono polivalente por parte de los sujetos pasivos que realmente entregan los bienes o prestan los servicios es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a estos sujetos pasivos según las cuales cada transferencia de un bono polivalente antes de la entrega real de los bienes o la prestación de servicios queda excluida del ámbito de aplicación y solo su canje por la entrega real de bienes o la prestación real de servicios está sujeta al IVA.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	3	11,11 %
De acuerdo	19	70,37 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	0	0 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono polivalente por sujetos pasivos distintos del sujeto pasivo que realmente entrega los bienes o presta los servicios es clara y fácil de aplicar y permite a la administración nacional proporcionar orientaciones claras a estos sujetos pasivos sobre la existencia de cualquier prestación de servicios, como los servicios de distribución o promoción.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	6	22,22 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- La disposición relativa a las transferencias de un bono polivalente:

- permite a la administración nacional hacer cumplir las normas aplicables en situaciones particulares.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	14	51,85 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	9	33,33 %
En desacuerdo	0	0 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	2	7,41 %
No contesta	0	0 %

- es clara para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	1	3,7 %
De acuerdo	17	62,96 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	3	11,11 %
No contesta	0	0 %

- La norma principal según la cual la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono es clara y fácil de aplicar y permite a la administración fiscal proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones particulares.

	Respuestas	Proporción
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	16	59,26 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	4	14,81 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	1	3,7 %
No contesta	0	0 %

- La norma secundaria según la cual la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente será igual al valor monetario indicado en el bono polivalente o en la documentación conexa es clara y fácil de aplicar

y permite a la administración fiscal proporcionar orientaciones claras a los sujetos pasivos en situaciones particulares.

		Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo		2	7,41 %
De acuerdo		14	51,85 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo		7	25,93 %
En desacuerdo		2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo		0	0 %
Sin información		2	7,41 %
No contesta		0	0 %

- La distribución de bonos polivalentes por parte de un sujeto pasivo distinto del emisor del bono constituye una prestación de servicios a efectos de la Directiva del IVA.

		Respuestas	*Proporción*
Sí		23	85,19 %
No		2	7,41 %
Sin información		2	7,41 %
No contesta		0	0 %

- La base imponible del servicio de distribución de un bono polivalente es igual a la diferencia entre el valor nominal del bono y el precio de compra pagado, menos el importe del IVA correspondiente al servicio de distribución prestado.

		Respuestas	*Proporción*
Sí		19	70,37 %
No		4	14,81 %
Sin información		4	14,81 %
No contesta		0	0 %

Diecisiete Estados miembros proporcionaron orientaciones específicas sobre la cadena de distribución de bonos polivalentes, principalmente en forma de orientaciones administrativas.

		Respuestas	*Proporción*
Sí		17	62,96 %
No		10	37,04 %
No contesta		0	0 %

		Respuestas	*Proporción*
Legislación		2	7,41 %
Directrices administrativas		12	44,44 %
Decisión particular		2	7,41 %
Otros		1	3,7 %
No contesta		10	37,04 %

Casi la mitad de los Estados miembros estuvo de acuerdo o totalmente de acuerdo en que:

- las disposiciones sobre los «sujetos pasivos considerados suministradores o prestadores» relativas a las transferencias de un bono univalente son claras para los sujetos pasivos, que son los suministradores de bienes o prestadores de servicios y no los sujetos pasivos que, actuando en nombre propio, emitieron el bono univalente, para que cumplan sus obligaciones.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	11	40,74 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	7	25,93 %
En desacuerdo	0	0 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	7	25,93 %
No contesta	0	0 %

- la disposición relativa a la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente permite a la administración nacional hacer cumplir las normas aplicables en situaciones particulares.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	2	7,41 %
De acuerdo	10	37,04 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	10	37,04 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	3	11,11 %
No contesta	0	0 %

- las disposiciones relativas a la base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios en relación con un bono polivalente son claras para los sujetos pasivos a fin de que cumplan sus obligaciones en relación con diferentes hechos imponibles.

	Respuestas	*Proporción*
Totalmente de acuerdo	0	0 %
De acuerdo	13	48,15 %
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	14,81 %
En desacuerdo	2	7,41 %
Totalmente en desacuerdo	0	0 %
Sin información	8	29,63 %
No contesta	0	0 %

La mitad/la mayoría de los Estados miembros no disponía de suficiente información sobre:

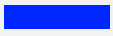
- si la distribución de bonos de descuento gratuitos por parte de un sujeto pasivo distinto del emisor del bono, cuando el sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios a los que se refiere el bono recibe una contraprestación del emisor, constituye una prestación de un servicio de canje a efectos de la Directiva del IVA.

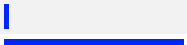
		Respuestas	*Proporción*
Sí		10	37,04 %
No		3	11,11 %
Sin información		14	51,85 %
No contesta		0	0 %

- si la base imponible del servicio de la distribución de bonos de descuento gratuitos, tal como se ha indicado anteriormente, es igual a la reducción del precio concedida al cliente y reembolsada por el emisor, menos el importe del IVA relacionado con el servicio de canje prestado.

		Respuestas	*Proporción*
Sí		5	18,52 %
No		5	18,52 %
Sin información		17	62,96 %
No contesta		0	0 %

Se expresaron **opiniones divergentes** sobre si los Estados miembros proporcionaban orientaciones específicas sobre el tratamiento a efectos del IVA de los bonos univalentes o bonos polivalentes no canjeados. En caso afirmativo, la orientación se proporcionó principalmente mediante directrices administrativas.

		Respuestas	*Proporción*
Sí, pero solo para los bonos univalentes		4	14,81 %
Sí, pero solo para los bonos polivalentes		5	18,52 %
Sí, tanto para los bonos univalentes como para los bonos polivalentes		8	29,63 %
No		10	37,04 %
No contesta		0	0 %

		Respuestas	*Proporción*
Legislación		1	3,7 %
Directrices administrativas		13	48,15 %
Decisión particular		2	7,41 %
Otros		1	3,7 %
No contesta		10	37,04 %

EVALUACIÓN DE LAS REPERCUSIONES DE LA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA SOBRE BONOS

La mayoría de los Estados miembros convino en que la aplicación de la Directiva sobre bonos durante los cuatro primeros años ha dado lugar, *al menos en cierta medida*, a:

- la simplificación del cumplimiento

	Respuestas	*Proporción*
En absoluto	1	3,7 %
Leve	3	11,11 %
Moderada	11	40,74 %
En gran medida	2	7,41 %
Sin información	10	37,04 %
No contesta	0	0 %

- requisitos más uniformes

	Respuestas	*Proporción*
En absoluto	1	3,7 %
Leve	4	14,81 %
Moderada	9	33,33 %
En gran medida	7	25,93 %
Sin información	6	22,22 %
No contesta	0	0 %

- Normas del IVA adaptadas a diversos modelos de negocio

	Respuestas	*Proporción*
En absoluto	1	3,7 %
Leve	4	14,81 %
Moderada	9	33,33 %
En gran medida	4	14,81 %
Sin información	9	33,33 %
No contesta	0	0 %

Casi la mitad de los Estados miembros estuvo de acuerdo, en cierta medida, pero la otra mitad/casi la mitad no disponía de suficiente información sobre si las normas del IVA:

- beneficiaron a la administración fiscal y aduanera

	Respuestas	*Proporción*
En absoluto	3	11,11 %
Leve	2	7,41 %
Moderada	6	22,22 %
En gran medida	3	11,11 %
Sin información	13	48,15 %
No contesta	0	0 %

- son aptas para hacer frente a modelos de negocio nuevos y futuros

	Respuestas	Proporción
En absoluto	1	3,7 %
Leve	5	18,52 %
Moderada	5	18,52 %
En gran medida	3	11,11 %
Sin información	13	48,15 %
No contesta	0	0 %

- son aptas para hacer frente a situaciones transfronterizas

	Respuestas	Proporción
En absoluto	2	7,41 %
Leve	3	11,11 %
Moderada	6	22,22 %
En gran medida	2	7,41 %
Sin información	14	51,85 %
No contesta	0	0 %

La mayoría de los Estados miembros no disponía de suficiente información sobre si las normas del IVA:

- redujeron los costes administrativos para:
    - las empresas que emiten bonos univalentes

	Respuestas	Proporción
En absoluto	1	3,7 %
Leve	0	0 %
Moderada	2	7,41 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	23	85,19 %
No contesta	0	0 %

    - las empresas que emiten bonos polivalentes

	Respuestas	Proporción
En absoluto	2	7,41 %
Leve	0	0 %
Moderada	1	3,7 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	23	85,19 %
No contesta	0	0 %

- las empresas que transfieren bonos univalentes

	Respuestas	Proporción
En absoluto	1	3,7 %
Leve	0	0 %
Moderada	0	0 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	25	92,59 %
No contesta	0	0 %

- las empresas que transfieren bonos polivalentes

	Respuestas	Proporción
En absoluto	1	3,7 %
Leve	0	0 %
Moderada	0	0 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	25	92,59 %
No contesta	0	0 %

- las administraciones fiscales y aduaneras

	Respuestas	Proporción
En absoluto	4	14,81 %
Leve	1	3,7 %
Moderada	1	3,7 %
En gran medida	2	7,41 %
Sin información	19	70,37 %
No contesta	0	0 %

- aumentaron:
  - el comercio nacional de bonos

	Respuestas	Proporción
En absoluto	0	0 %
Leve	1	3,7 %
Moderada	1	3,7 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	24	88,89 %
No contesta	0	0 %

- el comercio transfronterizo de bonos

	Respuestas	Proporción
En absoluto	0	0 %
Leve	0	0 %
Moderada	1	3,7 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	25	92,59 %
No contesta	0	0 %

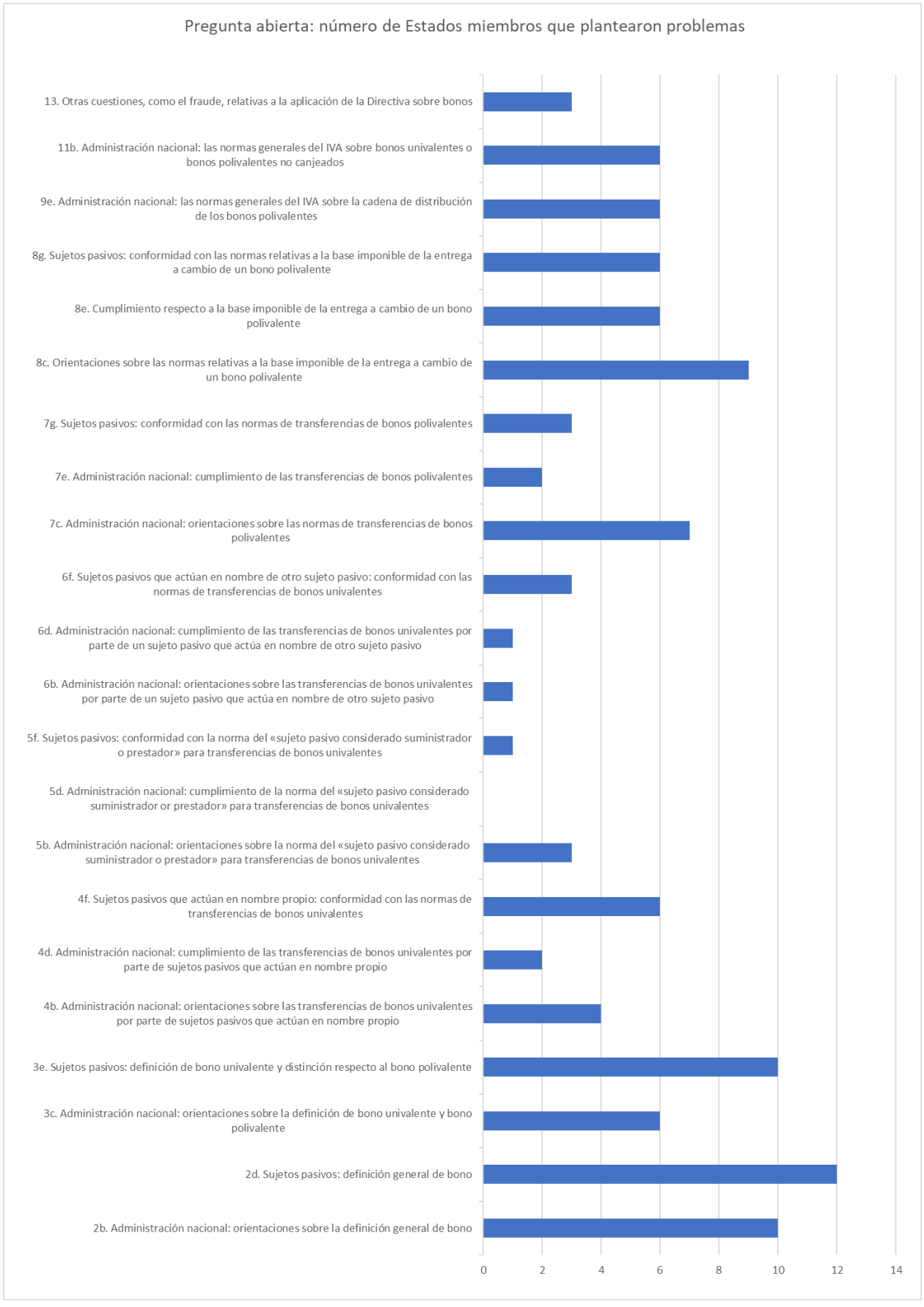
- beneficiaron al sector

	Respuestas	Proporción
En absoluto	0	0 %
Leve	1	3,7 %
Moderada	4	14,81 %
En gran medida	2	7,41 %
Sin información	20	74,07 %
No contesta	0	0 %

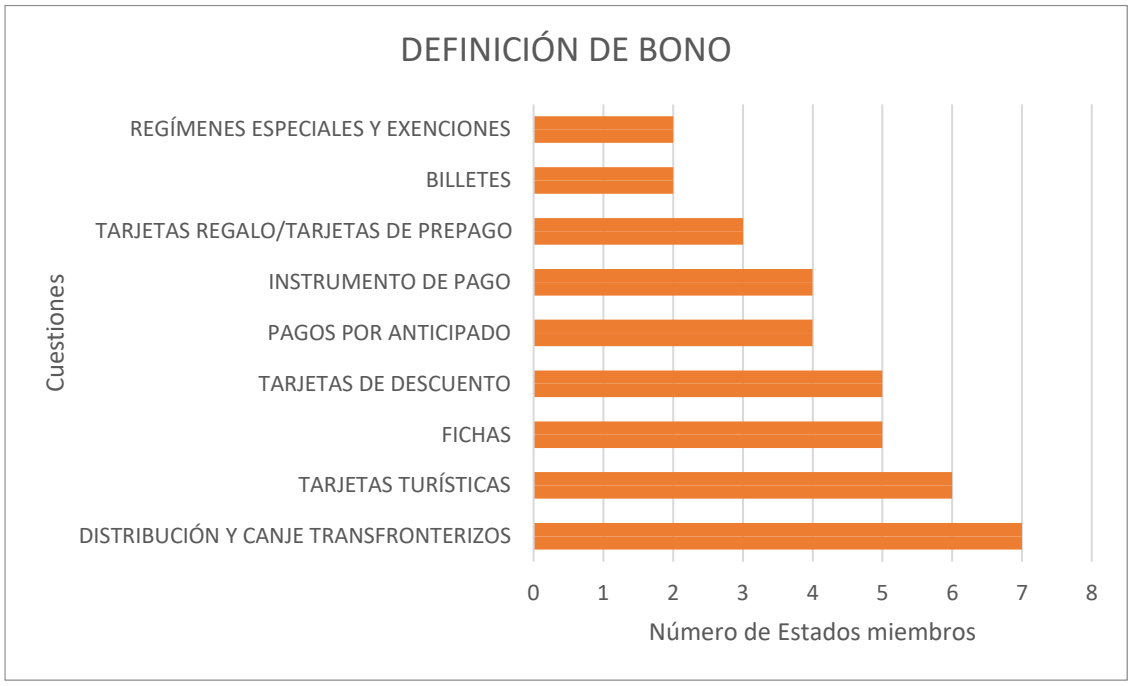
- abordaron las cuestiones del fraude

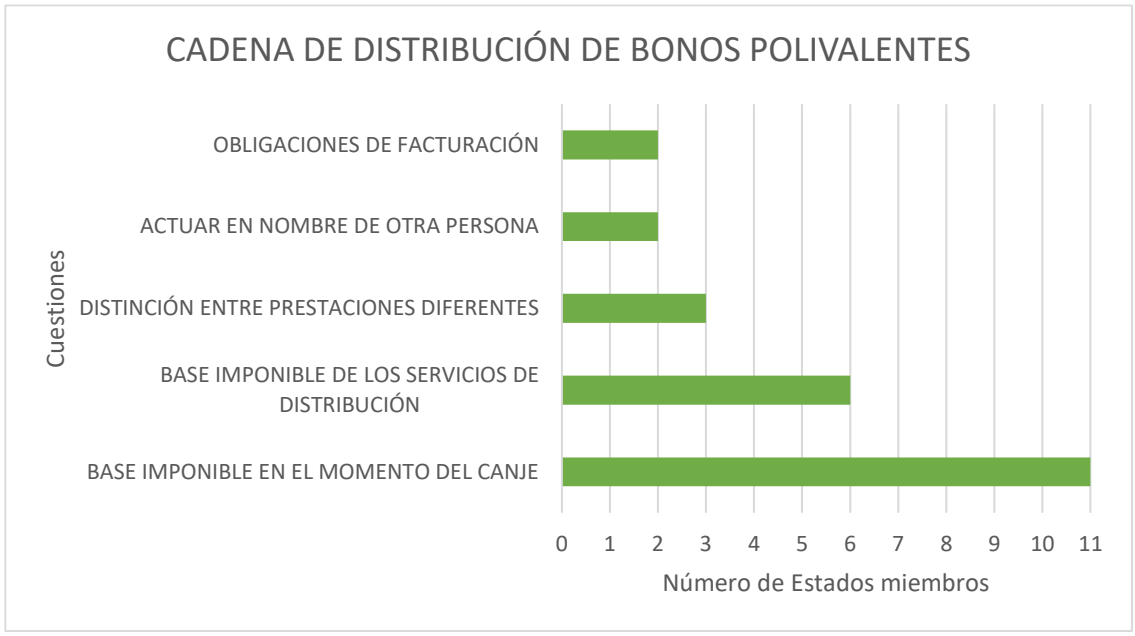
	Respuestas	Proporción
En absoluto	2	7,41 %
Leve	1	3,7 %
Moderada	2	7,41 %
En gran medida	1	3,7 %
Sin información	21	77,78 %
No contesta	0	0 %

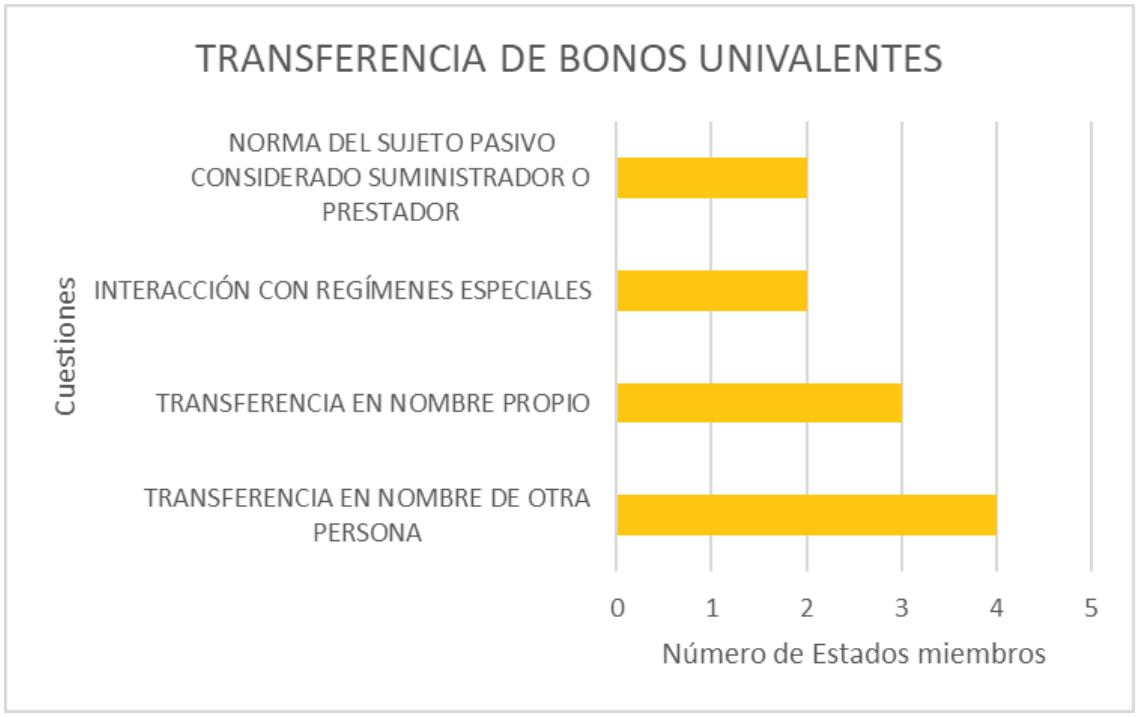
En respuesta a las preguntas abiertas de la encuesta, **una minoría de Estados miembros planteó problemas específicos** respecto a la aplicación de las normas vigentes. A continuación figura un gráfico que muestra el número de Estados miembros que plantearon problemas en respuesta a cada pregunta abierta.

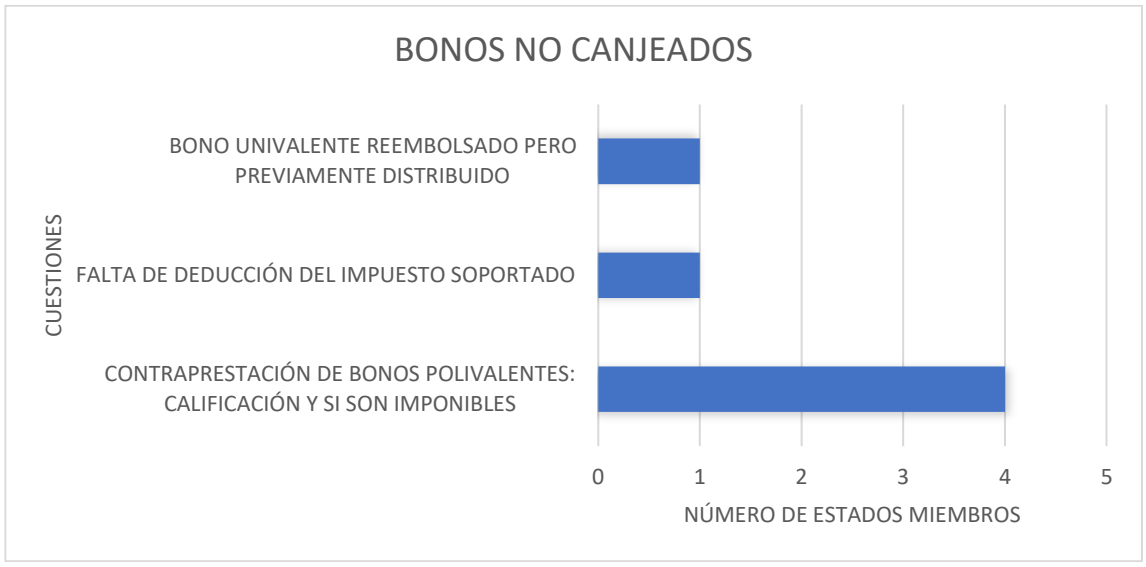

Pregunta abierta: número de Estados miembros que plantearon problemas
13. Otras cuestiones, como el fraude, relativas a la aplicación de la Directiva sobre bonos
11b. Administración nacional: las normas generales del IVA sobre bonos univalentes o bonos polivalentes no canjeados
9e. Administración nacional: las normas generales del IVA sobre la cadena de distribución de los bonos polivalentes
8g. Sujetos pasivos: conformidad con las normas relativas a la base imponible de la entrega a cambio de un bono polivalente
8e. Cumplimiento respecto a la base imponible de la entrega a cambio de un bono polivalente
8c. Orientaciones sobre las normas relativas a la base imponible de la entrega a cambio de un bono polivalente
7g. Sujetos pasivos: conformidad con las normas de transferencias de bonos polivalentes
7e. Administración nacional: cumplimiento de las transferencias de bonos polivalentes
7c. Administración nacional: orientaciones sobre las normas de transferencias de bonos polivalentes
6f. Sujetos pasivos que actúan en nombre de otro sujeto pasivo: conformidad con las normas de transferencias de bonos univalentes
6d. Administración nacional: cumplimiento de las transferencias de bonos univalentes por parte de un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro sujeto pasivo
6b. Administración nacional: orientaciones sobre las transferencias de bonos univalentes por parte de un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro sujeto pasivo
5f. Sujetos pasivos: conformidad con la norma del «sujeto pasivo considerado suministrador o prestador» para transferencias de bonos univalentes
5d. Administración nacional: cumplimiento de la norma del «sujeto pasivo considerado suministrador or prestador» para transferencias de bonos univalentes
5b. Administración nacional: orientaciones sobre la norma del «sujeto pasivo considerado suministrador o prestador» para transferencias de bonos univalentes
4f. Sujetos pasivos que actúan en nombre propio: conformidad con las normas de transferencias de bonos univalentes
4d. Administración nacional: cumplimiento de las transferencias de bonos univalentes por parte de sujetos pasivos que actúan en nombre propio
4b. Administración nacional: orientaciones sobre las transferencias de bonos univalentes por parte de sujetos pasivos que actúan en nombre propio
3e. Sujetos pasivos: definición de bono univalente y distinción respecto al bono polivalente
3c. Administración nacional: orientaciones sobre la definición de bono univalente y bono polivalente
2d. Sujetos pasivos: definición general de bono
2b. Administración nacional: orientaciones sobre la definición general de bono
0
2
4
6
8
10
12
14

Más adelante, figuran cuatro gráficos con el resumen de las cuestiones más importantes planteadas en relación con la definición/calificación de los bonos, las cadenas de distribución y los bonos no canjeados con el número de Estados miembros que plantearon las cuestiones. Este análisis tiene en cuenta todas las respuestas a las diferentes preguntas del cuestionario para ofrecer la visión más completa de las cuestiones planteadas (por ejemplo, el primer gráfico incluye cuestiones de calificación, aunque hayan sido mencionadas por un Estado miembro en el contexto de una pregunta que no esté directamente relacionada con la definición de bonos).






TRANSFERENCIA DE BONOS UNIVALENTES
NORMA DEL SUJETO PASIVO CONSIDERADO SUMINISTRADOR O PRESTADOR
INTERACCIÓN CON REGÍMENES ESPECIALES
TRANSFERENCIA EN NOMBRE PROPIO
TRANSFERENCIA EN NOMBRE DE OTRA PERSONA
Cuestiones
0
1
2
3
4
5
Número de Estados miembros


BONOS NO CANJEADOS
BONO UNIVALENTE REEMBOLSADO PERO PREVIAMENTE DISTRIBUIDO
FALTA DE DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO
CONTRAPRESTACIÓN DE BONOS POLIVALENTES: CALIFICACIÓN Y SI SON IMPONIBLES
CUESTIONES
0
1
2
3
4
5
NÚMERO DE ESTADOS MIEMBROS