



El IVA en la emisión, transmisión y utilización de vales-comida y tarjetas-comida

(Comentario a las recientes contestaciones V0324-19 y V0366-19 de la Dirección General de Tributos a consultas tributarias formuladas por contribuyentes)

José Manuel Ortiz

Consejero

josemanuel.ortiz@cuatrecasas.com

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha publicado dos contestaciones a consulta tributaria de 15 de febrero de 2019 ([V0324-19](#)) y 20 de febrero de 2019 ([V0366-19](#)) en las que extiende a las operaciones de emisión, transmisión y canje de “vales-comida” la regulación en materia de bonos univalentes y polivalentes contenida en la [Directiva 2016/65 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](#) y, en particular, en su [Resolución de 28 de diciembre de 2018 sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido \(IVA\)](#), aplicable a las emisiones de bonos que tengan lugar desde 1 de enero de 2019.

Se trata de dos interesantes contestaciones que vienen a aplicar a los denominados “vales-comida” la normativa vigente en materia de bonos en el IVA, superando la doctrina administrativa anterior sobre la materia.

La DGT interpreta que los vales-comida se calificarán como bonos a efectos de IVA cuando los mismos reúnan las características de la definición de bono contenida en la Directiva y la Resolución citadas. Concretamente, un vale-comida se calificará como un bono a efectos de IVA cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar, o la identidad de los posibles proveedores de los bienes o los prestadores del servicio consten en el propio bono o en la documentación correspondiente. Esta circunstancia será la regla general, puesto que los vales-comida emitidos por las principales empresas que se dedican a esta actividad sólo pueden canjearse en los establecimientos comerciales de hostelería y restauración adheridos al emisor, y el canje solo puede efectuarse a cambio de bienes y servicios de hostelería y restauración, y no a cambio de otros bienes y servicios diferentes.

“Vales-comida” calificables como “bonos polivalentes” por ser canjeables en el territorio de aplicación del IVA, en Canarias o en Ceuta y Melilla. Contestación de 15-02-2019 (V0324-19)

Los vales-comida que respondan a la definición de bono y que puedan ser canjeados por su titular en el territorio de aplicación del IVA o en Canarias o en Ceuta y Melilla tendrán la consideración de “**bonos polivalentes**” porque en el momento de su emisión se desconoce si el servicio subyacente de hostelería que se prestará finalmente en el momento del canje quedará sujeto a IVA o si, por el



contrario, quedará sujeto al Impuesto General Indirecto Canario (Canarias) o al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Ceuta y Melilla).

Cuando los vales-comida se califiquen a efectos de IVA como “bonos polivalentes”, el tratamiento fiscal aplicable a su emisión, transmisión y canje será, en opinión de la DGT, el siguiente:

Emisión de vales-comida

La emisión (primera transmisión) de vales-comida no se calificará a efectos de IVA como un servicio de hostelería sino como un servicio de distribución o promoción.

Dicho servicio de distribución o promoción estará sujeto y no exento de IVA cuando el emisor esté establecido en el territorio de aplicación del IVA. El tipo aplicable será el 21% y la base imponible será igual a la diferencia entre el precio de venta satisfecho por el adquirente al emisor de los vales-comida y el importe que el emisor de los vales-comida esté obligado a satisfacer a la empresa que realice la entrega del bien o preste el servicio subyacente de hostelería cuando los vales-comida se canjeen por su tenedor. El IVA se entenderá incluido en la base imponible.

El devengo del impuesto en este servicio de distribución o promoción se producirá en el momento en que el vale-comida se entregue a su primer tenedor (normalmente la empresa que posteriormente entregará los vales-comida a sus empleados).

Posteriores transmisiones de vales-comida

Una vez emitidos los vales-comida, las posteriores transmisiones de éstos que se realicen por empresarios también se calificarán como operaciones de distribución o promoción, sujetas y no exentas de IVA, siendo el tipo de gravamen aplicable el 21%.

Esto determina que si una empresa ha adquirido los vales-comida a su emisor y posteriormente los entrega a sus trabajadores en concepto de retribución en especie, tanto en el marco de un sistema de retribución flexible o al margen del mismo, dicha entrega no se calificará a efectos de IVA como servicio de hostelería sino que se calificará como un servicio de distribución o promoción.¹

La base imponible de este servicio de distribución o promoción será igual a la diferencia entre el precio de venta de los vales-comida y el precio satisfecho en el momento de su adquisición (“sistema de margen”), IVA incluido.

El devengo del IVA en esta transmisión se producirá en el momento en que los vales-comida se entreguen a su adquirente.

¹ Sobre la calificación como operaciones sujetas a IVA de las entregas de bienes y servicios realizadas por las empresas a sus trabajadores en remuneración por sus servicios, sea en el marco de un sistema de retribución flexible o no, pueden verse las contestaciones de la DGT de V1466-11, V1379-11, V0891-12, V0856-12, V0996-12, V0949-18, V3216-18 y la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2017.



Como especialidad, cuando la transmisión de los vales-comida se realice por “intermediarios” que actúen en nombre y por cuenta del emisor o en nombre y por cuenta de un distribuidor, la operación se calificará como un servicio de mediación sujeto y no exento, cuyo tipo de gravamen será el 21% y cuya base imponible será el importe de la comisión percibida por el intermediario.

Canje de vales-comida

El canje de los vales-comida a cambio de la adquisición de un bien o la prestación de un servicio de hostelería se califica, cuando dicho canje se realice en el territorio de aplicación del IVA, como una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA, siendo el tipo aplicable el 10%.

La base imponible será igual a la contraprestación pagada por el tenedor del vale-comida que lo presente para su canje o, a falta de dicha información, por el valor monetario que se indique en el propio vale-comida o en la documentación asociada al mismo, minorado en la cuota de IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados.²

El criterio de esta reciente contestación de la DGT de 15-02-2019 (V0324-19) determinará en la práctica que en el momento en que las empresas entreguen a sus trabajadores vales-comida que reúnan los requisitos para ser calificados como bonos no se devengará el IVA correspondiente al servicio subyacente de hostelería y, en consecuencia, no se repercutirá este IVA. Dicho IVA se devengará en un momento posterior, cuando los vales-comida se canjeen por el trabajador en un restaurante. En la entrega únicamente se devengaría, en su caso, el IVA correspondiente al margen generado en sede del transmitente por diferencia entre el precio de venta de los vales-comida y el precio satisfecho en el momento de su adquisición. Como se puede apreciar, con este criterio administrativo se permite que el IVA del servicio de hostelería no se devengue dos veces, una en el momento de la entrega y otra en el momento de su utilización.

“Vales-comida” calificables como “bonos univalentes” por conocerse, en el momento de su emisión, la cuota de IVA que se devengará en el momento del canje por bienes o servicios de hostelería. Contestación de 20-02-2019 (V0366-19)

La segunda contestación evacuada por la DGT analiza el tratamiento fiscal aplicable a los vales-comida que una empresa entrega a sus trabajadores en el marco de un sistema de retribución flexible en cuya virtud el trabajador acuerda con la empresa sustituir una parte de su retribución

² Ha de señalarse que la DGT ya había emitido anteriormente la contestación de 17 de enero de 2011 (V0053-11) en la que tanto la emisión de los vales-comida como su posterior entrega por la empresa a los trabajadores eran calificados como operaciones no sujetas a IVA porque, en el caso entonces consultado, los bienes y servicios subyacentes no eran perfectamente identificables, es decir, no estaban claramente definidos los bienes y servicios subyacentes de restauración u hostelería ni los lugares en los que se podían utilizar los vales-comida. Cabe interpretar que este criterio administrativo anterior debiera ser ahora el subsidiariamente aplicable cuando los vales-comida no reúnan las condiciones para ser calificados como bonos a efectos de IVA, es decir, cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles proveedores de los bienes o de los prestadores del servicio no consten en el propio bono o en la documentación correspondiente.



dineraria por una retribución en especie consistente en la entrega de vales-comida canjeables exclusivamente en establecimientos de hostelería situados en el territorio de aplicación del IVA.

Dichos vales-comida, en la medida en que únicamente puedan canjearse por bienes y servicios de hostelería en establecimientos comerciales situados en el territorio de aplicación del IVA, tendrán la calificación de “bonos univalentes” puesto que desde el momento de su emisión ya se conocerá el servicio de hostelería subyacente al vale-comida, así como el tipo de gravamen que se aplicará cuando se canjee por su tenedor.

En tales circunstancias, el tratamiento fiscal en el IVA será, de acuerdo con la contestación de la DGT, el siguiente:

Emisión y posterior transmisión de vales-comida

Dado que la operación subyacente a los vales-comida será un bien o servicio de hostelería sujeto al IVA en el territorio de aplicación del IVA, la primera transmisión del vale-comida efectuada por su emisor o la posterior transmisión efectuada por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o a su tenedor final, cualquiera que sea su condición, quedará igualmente sujeta a IVA.

El emisor/transmitente de los vales-comida deberá repercutir el IVA en factura al 10%, que es el tipo aplicable a los servicios subyacentes de hostelería, siendo la base imponible el precio cobrado por los vales-comida, IVA incluido. En el caso de transmisión de los vales-comida por una empresa a sus empleados en el marco de un sistema de retribución flexible, la base imponible será igual, de acuerdo con lo señalado por la DGT, al importe de la contraprestación en especie acordada por ambas partes, valorada en dinero, también IVA incluido, por aplicación del artículo 79.1 de la Ley del IVA.

El devengo del IVA en la emisión y posterior transmisión de los vales-comida tendrá lugar en el momento en que se realice la entrega del mismo a su adquirente.

Canje de vales-comida

La posterior utilización de los vales-comida, es decir, la posterior presentación de los mismos a un proveedor para ser canjeados a cambio de la obtención de bienes y servicios de hostelería no tendrá la consideración de operación independiente de la anterior para el tenedor de los vales-comida.

Por tanto, el empresario que entregue los bienes o preste los servicios de hostelería no deberá emitir factura alguna al tenedor del vale-comida cuando este último lo canjee por un bien o servicio de hostelería pues este último ya habrá soportado el IVA por repercusión del empresario a quien se lo adquirió (al emisor del vale-comida o a uno de los sucesivos transmitentes del vale-comida). El prestador del servicio de hostelería, siempre que sea un empresario distinto del emisor del vale-comida, se considerará que ha prestado sus servicios al empresario que emitió los vales-comida debiendo, por tanto, repercutir el IVA en factura al emisor de los vales-comida, y siendo la base imponible el valor de la contraprestación que ambos hubiesen acordado y por la



que el proveedor del bien o servicio de hostelería se comprometió a prestar el servicio al tenedor del vale-comida.

Deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo en la entrega de los vales-comida

La DGT señala finalmente en su segunda contestación que las cuotas de IVA que los empresarios hayan soportado por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en la entrega de los vales-comida serán deducibles. Deducibilidad que, dependiendo de las circunstancias, podrá ser plena o podrá ser parcial (prorrata o en sectores diferenciados de actividad) cuando los bienes y servicios adquiridos se destinen a entregas de vales-comida y también a la entrega de otros bienes y servicios que puedan estar exentos de IVA (por ejemplo, seguros médicos, servicio de guardería o cursos de formación).

¿Extensión del criterio de la DGT a la emisión, transmisión y canje de las denominadas “tarjetas-comida”?

Ha de señalarse que las dos contestaciones de la DGT se refieren repetidamente a la emisión, transmisión y canje de “vales-comida”, expresión con la que normalmente se designa a títulos en soporte físico, sin hacerse mención a las denominadas “tarjetas-comida” que, cumpliendo la misma finalidad que los vales-comida, sin embargo, son medios electrónicos de pago.

La duda se plantea porque tanto la Directiva 2016/65 del Consejo, de 27 de junio de 2016 como la Resolución de la DGT de 28 de diciembre de 2018 sobre el tratamiento de los bonos en el IVA excluyen expresamente de su ámbito de aplicación a los medios de pago.

En este sentido, debe tenerse presente que tanto la Directiva como la Resolución de la DGT definen exhaustivamente los bonos a efectos de IVA para así distinguirlos de los instrumentos de pago. De hecho, partiendo de la circunstancia de que, tal y como señala el Considerando (6) de la Directiva, los bonos “(...) pueden presentarse en soporte físico o en soporte electrónico”, en la definición de bono a efectos de IVA se exige que los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar en el bono o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Por tanto, aunque una “tarjeta-comida” sea un medio electrónico de pago, si la misma se emite de tal modo que los bienes subyacentes que se vayan a entregar o los servicios subyacentes que se vayan a prestar, o la identidad de los posibles proveedores de los bienes o de los servicios consten en la propia “tarjeta-comida” o en la documentación correspondiente, la misma calificará a efectos de IVA como un bono –univalente o polivalente- y a su emisión, posteriores transmisiones y canje le resultarán aplicables las reglas contenidas en las dos contestaciones de la DGT que se acaban de exponer.

Y, al contrario, cuando en la “tarjeta-comida” o en la documentación correspondiente los servicios subyacentes no sean perfectamente identificables, es decir, no sea posible identificar a priori qué bienes se van a entregar o qué servicios se van a prestar, o quién los entregará o los prestará, entonces cabrá interpretar que la “tarjeta-comida” no calificará como un bono a efectos de IVA y,



en consecuencia, las reglas aplicables a su emisión y transmisión serán las propias de la emisión y transmisión de un medio de pago. En particular, podrían resultar aplicables a la emisión y transmisión los criterios de la antigua contestación de la DGT de 17 de enero de 2011 ([V0053-11](#)), en la que se señaló expresamente que “(...) *en el supuesto considerado tampoco son perfectamente identificables, ni están claramente definidos los bienes y servicios de restauración, ni los lugares, en los que el tenedor de los “vales-comida” puede llevar a cabo su adquisición. En estas circunstancias, la mera emisión y entrega de los títulos denominados “vales-comida” objeto de consulta, no tendrá la consideración de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues lo que se está entregando es únicamente un medio de pago de los bienes y servicios concretos de restauración que pueden adquirirse con dichos títulos (...) sin perjuicio de la tributación que corresponda por la posterior adquisición de los bienes o servicios de restauración a que tengan acceso sus adquirentes cuando procedan a la utilización de los títulos*”.

En definitiva, el reciente criterio evacuado por la DGT, al asimilar el régimen fiscal de los bonos en el IVA a las operaciones de emisión, transmisión y canje de vales-comida, sienta reglas claras para quienes intervengan en dichas operaciones, sean empresas emisoras, empresas que los adquieran para sus empleados o empresas de servicios de hostelería y restauración