

**NUM-CONSULTA:** V0663-17

**ORGANO:** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA:** 15/03/2017

**NORMATIVA:** Ley 37/1992 art. 78

**DESCRIPCION-HECHOS:** La consultante es una sociedad mercantil dedicada al transporte discrecional de pasajeros por carretera en cuyo sector es práctica habitual que el cliente se encargue del alojamiento y manutención del conductor, para lo que transfiere una suma monetaria a la consultante para que sea entregada al conductor y este haga frente a tales gastos.

**CUESTION-PLANTEADA:** Si las cuantías anteriores forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de transporte.

**CONTESTACION-COMPLETA:**

1.- El artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que: "La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente tanto del destinatario como de terceras personas".

En particular, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78, apartado dos, 1º de dicha Ley, se incluyen en el concepto de contraprestación "los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier crédito efectivo a favor de quién realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma."

Según contestación emitida por este Centro Directivo de 5 de febrero de 2004, con número 0153-04:

"Por todo ello, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de la actividad llevada a cabo por la consultante, estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio.

En dicho concepto se incluirá no solamente el importe correspondiente al servicio de consultoría, sino también las cantidades asimiladas al mismo y cualquier crédito efectivo de la consultante frente a sus clientes derivado de la prestación principal y de otras accesorias a la misma, como los gastos de desplazamiento u hostelería en que incurra que, según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, se repercutan por tal entidad a los destinatarios de sus servicios."

En consecuencia, los gastos incurridos por el consultante en la prestación de servicios a su cliente consistentes en el alojamiento y manutención de los conductores de autobuses, cuyo importe, documentado en facturas expedidas a su nombre, traslada a los clientes en virtud de las condiciones pactadas para las prestaciones de los servicios de transporte, forman parte de la base imponible del Impuesto, debiendo repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo correspondiente a los referidos servicios, es decir, al tipo impositivo general del 21 por ciento.

2.- No obstante lo anterior, el apartado tres, número 3º del citado artículo 78, establece que no se incluirán en la base imponible "las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en

virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.”.

Según diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 (BOE de 10 de septiembre) y de 24 de noviembre de 1986 (BOE de 16 de diciembre), para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible de las operaciones realizadas por la empresa para el cliente en nombre y por cuenta del cual han sido satisfechos los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º. Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización del gasto en nombre y por cuenta del cliente deberá acreditarse ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario (en este caso, la empresa cliente de los servicios prestados por el consultante).

2º. El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º. La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En consecuencia, los gastos de alojamiento y manutención objeto de consulta que tuvieran la consideración de suplidos por reunir los requisitos enumerados anteriormente no formarán parte de la base imponible de los servicios prestados por el consultante.

En tal caso, en la medida en que las facturas de los diversos gastos figure como destinatario el cliente del consultante, será éste último el que deba soportar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven dichas operaciones.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.