

Artículo de nuestro experto de cabecera José M^a Tocornal

La refacturación de gastos.

En la presente nota se analiza la incidencia que produce en el IVA la denominada refacturación de gastos, es decir, gastos soportados por un empresario o profesional, y que a través de su refacturación son trasladados a otro destinatario.

Para ello, la cuestión que debe abordarse inicialmente es, si el pago de los distintos gastos por la entidad arrendadora tiene la naturaleza de suplido, o bien si puede considerarse como una verdadera refacturación y en tal caso como sería su tributación.

1.- Los suplidos.

El criterio de la Dirección General de Tributos sobre la naturaleza de los suplidos se ha manifestado en múltiples consultas, valgan por todas la [V0005-23](#), de 02/01/2023, y la [V1503-17](#), de 13/06/2017.

Las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, se definen en 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), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º.- Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está “supliendo”.

En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de “suplido” incluida en el artículo 78 de la Ley. En tal caso, podría tratarse de una refacturación de gastos cuyo tratamiento tributario se analiza en los apartados siguientes.

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 los “suplidos”, la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico “suplido”.

Los suplidos deberán mostrarse en la factura de forma independiente a los servicios que el agente o comisionista presta al cliente.

4º.- Por último, señala la Ley que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

En relación con el tratamiento de los suplidos en el IVA, debe tenerse en cuenta que el apartado Tres, número 3º del artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que “no se incluirán en la Base imponible:

(...)

3º. 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”.

Por tanto, caso de tratarse de suplidos, las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente, no se incluyen en la Base imponible del IVA.

Concretamente, en la Consulta V0005-23, de 02/01/2023 se cuestiona sobre el tipo impositivo aplicable por parte del propietario de un edificio de oficinas y locales comerciales que arrienda a terceros y que les refactura a los arrendatarios la parte proporcional de los gastos de energía eléctrica correspondientes a cada uno de ellos.

En el apartado 2 de la consulta analizan las condiciones para que el gasto refacturado pudiera ser considerado como suplido; en el caso presente no tienen tal condición, en particular dado que en el contrato de suministro de energía eléctrica consta como titular el arrendador.

2.- Los importes facturados al destinatario no tienen la consideración de suplidos.

Para el caso (más habitual) de que los gastos que se repercuten al destinatario no tengan la consideración de suplidos, se analiza la incidencia en el IVA que produce su refacturación a terceros, siendo necesario distinguir cuando

- ésta se refiere única y exclusivamente a un gasto soportado por el sujeto pasivo, que se refactura a su cliente
- o, por el contrario, la refacturación del gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios respecto de los que podría tener la consideración de accesorio.

2.1.- Para el primero de los supuestos (refacturación de un único gasto independiente) es criterio de la Dirección General de Tributos que la refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que deberá repercutirse el correspondiente Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

La Base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la contraprestación que determina la Base imponible del Impuesto se configura como una magnitud subjetiva que responde a la voluntad de las partes, salvo cuando existan reglas especiales para su determinación.

De esta forma, a efectos de determinar en el supuesto considerado la Base imponible de los gastos que van a ser objeto de refacturación, habrá de estarse a las cláusulas contractuales establecidas o, en otro caso, a lo que ambas partes pacten libremente y en particular, si dicha Base imponible incluye, en su caso, el importe del propio Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la entrega del bien o del servicio que se refactura.

En todo caso, sobre dicha Base imponible se deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

En este sentido, valgan por todas las conclusiones de las [Consultas V1850-22](#) de 03/08/2022, y la del SERVICIO INFORMA 146163:

Tipo aplicable a la refacturación gastos de restaurante.

Pregunta Una entidad organiza un encuentro empresarial que incluye una comida en el restaurante de un hotel. El hotel expide la factura correspondiente al servicio de restauración a la entidad

organizadora, repercutiendo el IVA al tipo del 10%. Tipo impositivo aplicable por la organizadora del evento si refactura únicamente el servicio de restauración a los asistentes al acto.

Respuesta: Es necesario distinguir cuando la refacturación se refiere exclusivamente a un gasto soportado por el sujeto pasivo que se refactura a su cliente o, por el contrario, se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios respecto de los que podría tener la consideración de accesorio.

Para el primero de los supuestos, la refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta, por la que deberá repercutirse el Impuesto al tipo general.

2.2.- No obstante, cuando la refacturación de un gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios con la que guarden relación, pero que sean distintas del gasto refacturado, cabe plantearse

- si los mismos constituyen una única operación,
- o por el contrario se trata de operaciones autónomas e independientes.

En este sentido, es criterio derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C- 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12). Su desglose resultaría artificioso.

Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos

Así, para el caso concreto planteado en la Consulta V0005-23 (refacturación por el arrendador de los gastos suministros de electricidad al arrendatario), la Consulta, con base a la sentencia del TJUE Wojskowa Agencja, asunto C-42/14, de 16 de abril de 2015, concluye con lo siguiente:

“En relación con la determinación de la Base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente:

“Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma”.

Entre los conceptos que, según las citadas Resoluciones, forman parte de la Base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se repercutan al arrendatario, se enuncian los siguientes: contribución territorial urbana (actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles; IBI), cuota de participación en los gastos generales (incluidos el sueldo del portero o conserje), repercusiones por obras, repercusiones por suministros energéticos y otros conceptos análogos.

De acuerdo con lo anterior, cuando los gastos refacturados formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes que constituye una prestación o entrega única para su destinatario,

los gastos refacturados serán accesorios de la prestación principal y recibirán el mismo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido que la prestación o entrega principal.

Por lo tanto, en el supuesto objeto de consulta, en el que se produce la refacturación por parte de la entidad consultante de los gastos de suministros de energía eléctrica en el marco de un contrato de arrendamiento sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha refacturación será accesoria de la prestación principal y forma parte de la Base imponible del arrendamiento y, por tanto, será de aplicación el mismo tipo que a este.