

UM-CONSULTA V2731-11

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 17/11/2011

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, Artículo 99; LIVA, Ley 37/1992, Artículo 78.

DESCRIPCION-HECHOS En el ejercicio de su actividad profesional (prestación de servicios de auditoría) el consultante incurre en gastos de alojamiento, desplazamiento y manutención que según manifiesta son pagados en nombre y por cuenta del cliente y se realizan según el mandato del cliente.

CUESTION-PLANTEADA Aplicabilidad o no del IVA a estos desembolsos.
Si debe practicarse retención sobre la facturación de estos gastos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION-COMPLETA Distinguiendo ambos impuestos, se manifiesta:

A) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

PRIMERO.- El artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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."

En consecuencia, los gastos de desplazamiento, estancia y manutención incurridos por el consultante en la prestación de servicios profesionales a su cliente, cuyo importe, documentado en facturas expedidas a su nombre, traslada a los mismos, forman parte de la base imponible, debiendo repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo correspondiente a los referidos servicios de asistencia técnica, es decir, al tipo del 18 por ciento.

SEGUNDO.- No obstante, 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 - Boletín Oficial del Estado de 10 de septiembre - y de 24 de noviembre de 1986 - Boletín Oficial del Estado 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 dietas objeto de consulta que tengan la consideración de suplidos por reunir los requisitos enumerados

anteriormente no formarán parte de la base imponible de los servicios profesionales prestados por el consultante y no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda a sus servicios, sin perjuicio de la tributación que a éstos les corresponda según su propia naturaleza.

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, las cuales, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el título VIII de la Ley 37/1992, tendrán la consideración de deducibles.

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, contempla entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos de actividades profesionales. Ahora bien, a estos efectos, será necesario distinguir entre los pagos realizados para satisfacer el servicio prestado por un profesional y los realizados para atender a gastos que en nombre y por cuenta del cliente debe satisfacer dicho profesional (suplidos). Los primeros, teniendo la consideración de rendimientos de la actividad profesional, estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta, no existiendo tal obligación por las cantidades satisfechas consideradas como suplidos.

Los suplidos suponen la siguiente mecánica: gastos que corresponde realizar al cliente y que son satisfechos por el profesional previa provisión de fondos o mediante posterior reembolso.

El calificar como suplidos los gastos de viaje del profesional requiere, para hacerlo viable, el cambio de sujeto productor del gasto, es decir: considerar que los gastos de viaje no los realiza el profesional que se desplaza a un determinado lugar para prestar sus servicios, sino que es quien lo contrata el "titular" del gasto por exigir la prestación de servicios en ese lugar.

Tal planteamiento no puede admitirse, ya que resulta evidente que quien produce el gasto es el profesional (es el profesional quien realiza el desplazamiento para el desarrollo de sus funciones). Cualquier otro planteamiento daría lugar a sustituir los rendimientos "íntegros" por rendimientos "netos" o "seminetos".

En consecuencia, la consideración de los mencionados gastos como parte componente de los rendimientos de la actividad profesional supone su sometimiento a retención o, en su caso, ingreso a cuenta, cuando la persona o entidad que los satisfaga esté obligada a efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, tanto el artículo 99.2 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), como el artículo 76 del RIRPF, al establecer quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta incluyen a "las personas jurídicas y demás entidades" que satisfagan rentas sometidas a esta obligación.

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.