



MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.  
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS  
SALIDA



Nº de Registro: 003066-18  
Nº Consulta/Informe V1308-18  
Fecha: 18/05/2018

## CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF0270-18  
Nº CONSULTA:  
Nº REGISTRO: 01592-18  
SUBDIRECCIÓN: 04

**CONSULTANTE**  
(nombre o razón social)

JEFATURA PROVINCIAL DE TRÁFICO DE OURENSE  
C.I.F. E03102401  
A/A David Llorente Rey

## (domicilio)

C/ Sáenz Díez, 45  
32003 Ourense

JEFATURA PROVINCIAL  
DE TRAFICO - OURENSE

22 MAYO 2018

ENTRADA

## CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Base imponible

## NORMATIVA

Ley 37/1992 art. 78-Tres

## DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

Las autoescuelas particulares de conductores están habilitadas, previa autorización de los alumnos, para presentar y liquidar la tasa para la obtención del permiso de conducir en el modelo 791. Actualmente estas tasas se deben ingresar en la jefatura de tráfico de manera electrónica, por lo que las autoescuelas las ingresan en nombre de sus alumnos agrupando varias tasas en un mismo impreso 791.

Se cuestiona por la Jefatura provincial de tráfico consultante por la consideración como suplidos de las tasas de tráfico para la obtención del permiso de conducir, que las autoescuelas cobran a sus alumnos y por lo tanto si forman parte o no de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por el hecho de ser tramitado el pago de las tasas de manera electrónica por las autoescuelas.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

Si es correcto considerar dichas tasas como suplidos, o como parte de la base imponible por los servicios prestados. Si esta consideración cambia por el hecho de ser tramitado el pago de las tasas de manera electrónica por las autoescuelas.



Nº REGISTRO: 01592-18

2

## CONTESTACIÓN:

1.- La contestación dada a la consulta vinculante de 26 de marzo de 2018 con número de consulta V0828-18 ha respondido a esta cuestión en los siguientes términos:

*"1.- De conformidad con el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):*

*"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.*

*Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

*1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.*

*(...)*

*Tres. No se incluirán en la base imponible:*

*(...)*

*3.º 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.*

*(...)."*

*De conformidad con lo anterior, y tal y como ha reiterado este Centro directivo 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.*

*En cuanto a 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, éstas 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:*



Nº REGISTRO: 01592-18

3

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.*

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".*

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.*

*Por tanto, sólo en la medida en que las cantidades percibidas por la consultante cumplan las condiciones anteriormente expuestas, las mismas podrán tener la consideración de suplidos."*

En dicha contestación se hacía referencia a la contestación vinculante de este Centro directivo de 18 de enero de 2012 con número de referencia V0072-12, referente a la naturaleza de los convenios celebrados entre las Jefaturas Provinciales de Tráfico y los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos, en la que se estableció lo siguiente:

*"Por otra parte, en relación con la naturaleza de los convenios celebrados entre las Jefaturas Provinciales de Tráfico y los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos el informe, de fecha 21 de diciembre de 2011, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este Centro Directivo, establece lo siguiente:*

*"Esta relación es la que constituye la verdadera encomienda de gestión. En su virtud, los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos centralizan las solicitudes tramitadas por los colegiados, siendo aquéllas transmitidas telemáticamente a la Jefatura Provincial de Tráfico. Esa colaboración se extiende también a la gestión de las tasas... (...).*

*Pese a lo inapropiado de la terminología, parece deducirse que la voluntad de las partes era encomendar la gestión de las tasas devengadas a los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos, si bien ello debería hacerse previo abono por éstos del importe de las tasas que iban a gestionar. Así, el Colegio adelanta a la Jefatura Provincial de Tráfico el importe de las tasas y en el momento en que se presentan las solicitudes aplicará las tasas a las mismas. El pago de la tasa se realizará al Colegio Oficial de Gestores Administrativos, en lugar de realizarse a la Jefatura Provincial de Tráfico. Ésta, por su parte, ya cuenta con el importe de las tasas cuya gestión le ha encomendado al Colegio Oficial de Gestores Administrativos, de forma que lo único que ha de*



Nº REGISTRO: 01592-18

4

realizar es comprobar los identificadores de las tasas aplicadas, de forma que coincidan con los encomendados y no se produzcan repeticiones.”.

El referido informe, en lo concerniente a la relación que se establece entre los gestores administrativos y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, señala lo siguiente:

“En esta relación, el Colegio Oficial de Gestores Administrativos cumple funciones de centralización de las solicitudes y gestiona las identidades electrónicas de los colegiados. Del protocolo adicional para la provincia de Alicante, de 26 de mayo de 2005, se deduce que la incorporación de los colegiados a la plataforma informática se realiza de forma voluntaria, siguiendo un protocolo determinado por el Colegio de Gestores.

Por tanto, existe una relación entre los gestores y el Colegio de Gestores independiente de la condición de colegiado, que deriva de la prestación de consentimiento del gestor y que determina la posibilidad de que aquél pueda utilizar la plataforma informática establecida por el Colegio de Gestores y éste garantice la identidad del usuario frente a la Jefatura Provincial de Tráfico.

En orden a la gestión de las tasas, al presentarse la solicitud por el gestor administrativo, el Colegio de gestores procede a aplicar la tasa correspondiente, en ejecución de la encomienda de gestión realizada por la Jefatura Provincial de Tráfico.”.

En cuanto a la relación existente entre los gestores administrativos que satisfacen las tasas y sus clientes, el informe de la Abogacía del Estado se pronuncia en los siguientes términos:

“La relación entre el gestor administrativo y el cliente deriva de un contrato de mandato. Incluso, en algunos casos, está sujeto a un modelo previamente aprobado por el propio colegio. ..(...).

Asimismo, el colegio Oficial de Gestores Administrativos vela por que las solicitudes incorporen el contrato de mandato.

Resumiendo cuanto se ha expuesto, la situación se caracteriza porque la gestión de las tasas se realiza entre el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, actuando en virtud de encomienda de gestión realizada por la Jefatura Provincial de Tráfico, y el gestor administrativo, actuando en nombre y por cuenta de su cliente en virtud de un contrato de mandato.”.

Finalmente, el informe de la Abogacía del Estado incorpora en dicha contestación concluía lo siguiente:

“A efectos de determinar si el anticipo realizado por los gestores para el abono de las tasas devengadas tiene o no la condición de suplido deberá atenderse a la relación entablada entre el gestor administrativo y el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, por ser ésta la relación en la que se realiza el abono del importe de la tasa y la aplicación de la tasa a la operación correspondiente. A estos efectos, resulta irrelevante la forma en que se haya realizado el abono a la Jefatura Provincial de Tráfico por el Colegio Oficial de Gestores Administrativos, pues este abono se incardina en una relación jurídica distinta (la encomienda de gestión a que se ha hecho referencia), cuya forma de ejecución carece de efectos frente al gestor administrativo y el cliente al tratarse de una “res inter alios facta”. Lo único relevante frente a gestor administrativo y cliente es que la gestión de la tasa es realizada por el Colegio Oficial de Gestores Administrativos.



Nº REGISTRO: 01592-18

5

*Examinando más detenidamente las actuaciones llevadas a cabo por el gestor administrativo frente al Colegio Oficial resulta que el abono de la tasa consiste en el pago de una suma de dinero realizada en nombre y por cuenta del cliente en virtud de un contrato de mandato, requisito éste cuyo cumplimiento será supervisado por el propio Colegio Oficial.*

*El pago se realiza a la entidad encargada de la gestión de la correspondiente tasa, gestión que realiza en virtud de encomienda de gestión formalizada mediante convenio de colaboración entre el Colegio Oficial de Gestores Administrativos y la Jefatura Provincial de Tráfico.*

*La forma en que el Colegio de Gestores Administrativos ha de realizar el abono de las tasas a la Jefatura Provincial de Tráfico forma parte de la propia encomienda de gestión, siendo cuestión ajena a la relación entre el gestor administrativo (en nombre y por cuenta del cliente) con el Colegio Oficial de Gestores Administrativos.”*

En este sentido, en dicha contestación se concluye que:

*“De todo lo anterior, se pone de manifiesto que los gestores administrativos que satisfacen las tasas para sus clientes en los términos señalados en el escrito de consulta, actúan en nombre y por cuenta de los mismos, con independencia del especial procedimiento para el abono de las tasas a las Jefaturas Provinciales de Tráfico en las que intervienen los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos.*

*En consecuencia, por lo que aquí interesa, las tasas objeto de consulta que satisfacen los gestores administrativos en nombre y por cuenta de sus clientes tienen la consideración de suplidos que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios que efectúan a favor de los mismos, puesto que de la información aportada en el escrito de consulta se infiere que se cumplen los requisitos establecidos al efecto.”*

Asumiendo dichas conclusiones que son equivalentes a las planteadas en la referida consulta vinculante de 26 de marzo de 2018, consulta V0828-18, se establece que:

*“En consecuencia con lo anterior y con la doctrina señalada, este Centro directivo informa lo siguiente:*

*Las tasas objeto de consulta que satisfacen las autoescuelas en nombre y por cuenta de sus clientes, y que son gestionadas a través de la asociación de autoescuelas para su presentación y pago ante la Jefatura Provincial de Tráfico, tienen la consideración de suplidos que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios que efectúan a favor de los mismos.”*

2.- Por tanto, de teniendo en cuenta lo establecido en el número anterior de esta contestación, este Centro directivo le informa que las tasas para la obtención del permiso de conducir que satisfacen las autoescuelas en nombre y por cuenta de sus clientes, y que son gestionadas por las autoescuelas para su presentación y pago ante la Jefatura Provincial de Tráfico, tienen la consideración de suplidos que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios que efectúan a favor de los mismos, aunque se ingresen de manera agrupada en un modelo 791 que se presenta de manera electrónica.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del



Nº REGISTRO: 01592-18

6

artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS  
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)  
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS  
SOBRE EL CONSUMO

Ricardo Álvarez Arroyo