

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V0966-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	19/04/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 78-Tres
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante tiene previsto realizar la actividad de autoescuela para la obtención del permiso de conducir y entre las gestiones que realiza está la de pagar por cuenta de sus alumnos las tasas que los mismos deben satisfacer para presentarse a las pruebas de aptitud.</p> <p>La Dirección General de tráfico obliga a la autoescuela a presentar directamente el modelo 791 con la relación de los alumnos que concurren a las pruebas.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si es correcto considerar dichas tasas como suplidos, o como parte de la base imponible por los servicios prestados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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):</p> <p>“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.</p> <p>Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>Tres. No se incluirán en la base imponible:</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>De conformidad con lo anterior, y tal y como ha reiterado este Centro directivo (véase, por todas, la contestación dada a la consulta vinculante de 14 de enero de 2015 con número de referencia V0080-15,), 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.</p> <p>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:</p> <p>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”.</p> <p>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</p>

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.

3.- De acuerdo con los citados artículos y doctrina señalada este Centro Directivo informa lo siguiente:

- Las tasas que la autoescuela satisface en nombre y por cuenta de sus alumnos, es decir bajo la modalidad de pago de solicitud a nombre de un alumno concreto, tienen la consideración de suplido y por tanto no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Las tasas satisfechas por la autoescuela mediante un único documento que incluye un número determinado de tasas, forman parte de la base imponible como prestaciones de servicios de la autoescuela, puesto que, dichas tasas no son pagadas en nombre y por cuenta de sus alumnos de forma individualizada, no teniendo, por tanto, la consideración de suplidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. 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.