BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFC084548
DGT: 02-01-2023
N.º CONSULTA VINCULANTE: V0005/2023

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Gastos accesorios. Una entidad mercantil municipal es propietaria de un edificio de oficinas y locales comerciales que arrienda a terceros, refacturando a los arrendatarios la parte proporcional de los gastos de energía eléctrica correspondientes a cada uno de ellos.
Entre los conceptos que forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto, 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 que la prestación o entrega principal.
Por lo tanto, en el supuesto analizado, en el que se produce la refacturación por parte de la entidad de los gastos de suministros de energía eléctrica en el marco de un contrato de arrendamiento sujeto y no exento del Impuesto, 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 éste.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 78, 88 y 90.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil municipal que es propietaria 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.

Cuestión planteada:

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la refacturación de dichos gastos de energía eléctrica.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(…).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(…).".

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, la cuestión que se debe abordar inicialmente es si el pago de los distintos gastos por la entidad arrendadora tiene la naturaleza de suplido o bien puede considerarse como una refacturación y en tal caso cómo sería su tributación.

En relación con el tratamiento de los suplidos 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.".

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 de esta contestación.

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.

De acuerdo con lo anterior, si se cumplen la totalidad de los requisitos mencionados estaremos ante un suplido, operación que estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la entidad consultante manifiesta que el contrato de suministro de energía eléctrica se encuentra a su nombre, por lo que el pago de dichos suministros no se trataría de un suplido en las condiciones señaladas.

3.- Por lo que respecta a la refacturación de gastos es 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.

Para el primero de los supuestos (refacturación de un único gasto independiente) es criterio de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2017 con número de referencia V1503-17, 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.

En cuanto a la base imponible, el artículo 78, apartados uno y dos, número 1º, de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

"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:

1º. 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.".

De acuerdo con lo anterior, 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.

4.- 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 reiterado de este Centro directivo 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).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria 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.

A mayor abundamiento el Tribunal de Justicia en su sentencia Wojskowa Agencja, asunto C-42/14, de 16 de abril de 2015, analizó si la facturación de gastos de suministros (electricidad, calefacción o agua entre otros) en un contrato de arrendamiento constituye una operación única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal, se apoya en el criterio de elección del arrendatario para concluir, en su apartado 39 y 42, lo siguiente:

"39 En primer lugar, si el arrendatario tiene la facultad de elegir a sus prestatarios o las modalidades de uso de los bienes o servicios en cuestión, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento.

En especial, si el arrendatario puede decidir sobre sus consumos de agua, electricidad o calefacción, que pueden comprobarse mediante la instalación de contadores individuales y facturarse en función de dichos consumos, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento. Por lo que se refiere a los servicios, como la limpieza de las partes comunes de un inmueble constituido en propiedad horizontal, procede considerar que son distintos del arrendamiento si pueden ser organizados por cada arrendatario individual o por los arrendatarios colectivamente y si las facturas dirigidas al arrendatario mencionan en todos los casos la entrega de dichos bienes y la prestación de dichos servicios como conceptos separados de la renta.

(…)

42 En segundo lugar, si, objetivamente, un inmueble arrendado conforma un todo único con las prestaciones que lo acompañan, puede considerarse que éstas constituyen una única prestación junto con ese arrendamiento. Tal puede ser el caso, en particular, del arrendamiento de oficinas llave en mano, ya preparadas para funcionar con el suministro de fuentes de energía y determinadas otras prestaciones, y del arrendamiento de corta duración de inmuebles, en particular para vacaciones o por motivos profesionales, que se ofrece junto con dichas prestaciones pero sin que puedan separarse del mismo.

43 Además, si el propio arrendador no dispone de la facultad de elegir, libremente y con independencia sobre todo de otros arrendadores, tanto a los proveedores de bienes y prestadores de servicios como las modalidades de dichos bienes o servicios que acompañan al arrendamiento, las prestaciones en cuestión resultarán en general indisociables del arrendamiento y podrá asimismo considerarse que conforman un todo único y, por ello, una única prestación junto con dicho arrendamiento. Tal es el caso, en especial, si el arrendatario que es propietario de parte de un edificio de viviendas está obligado a usar de los servicios de los prestatarios designados por el conjunto de copropietarios y a pagar una cuota de los gastos generales referidos a dichas prestaciones, cuota que posteriormente repercutirá al arrendatario.".

Esta doctrina del Tribunal ratifica lo señalado por esta Dirección General de Tributos, que 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 éste.

5.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.