

EL IVA EN LAS REFACTURACIONES

No son pocas veces en las que se presenta esta situación, en la que nos vemos obligados a refacturar un gasto a un cliente, es decir, primero lo soportamos nosotros en nuestras facturas de compras y gastos, y posteriormente, facturamos dicho gasto a nuestro cliente, a través de nuestras facturas de ventas e ingresos.

El caso más frecuente es en las situaciones de arrendamiento, donde el arrendador soporta primeramente una serie de gastos (luz, agua, IBI, reparaciones, seguros, intereses, multas y sanciones, tributos en general, etc...), que procede posteriormente a facturar al arrendatario. Pero, también puede darse en situaciones en las que una empresa o autónomo tiene que refacturar a otra determinados gastos de personal, por haber estado destinado dicho personal a la segunda empresa, de manera puntual.

Pretendemos abordar en el presente trabajo el tratamiento impositivo indirecto de dicha figura, es decir, si se encuentra o no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Conviene no confundir las refacturaciones con los suplidos, esto es, con las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente, por mandato expreso del cliente, las cuales están excluidas de la base imponible por el artículo 78.tres.3º de la Ley del IVA. No estamos ante la misma figura, cuyo tratamiento ya fue objeto de estudio en un trabajo anterior.

Cuando no se cumplan las condiciones para que la cantidad refacturada sea considerada como un suplido, procederá su repercusión, al tipo del 21%.

Vamos a partir del marco legal de referencia, conforme a lo que establece 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), donde que claro 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

- "REFACTURACIÓN:
PRIMERO SOPORTAMOS
UN GASTOS, QUE
POSTERIORMENTE
FACTURAMOS A
NUESTRO CLIENTE."

- "HECHO FRECUENTE EN
MUCHOS TIPOS DE
OPERACIONES:
SUMINISTROS (LUZ,
AGUA, ETC...),
IMPUESTOS Y TRIBUTOS
(IBI, MULTAS,
SANCIONES, ITP Y AJD,
ETC...), INTERESES Y
GASTOS FINANCIEROS,
SEGUROS, ETC..."

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.

- “ESPECIALMENTE FRECUENTE EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO: REFATURACIÓN DE GASTOS, SOPORTADOS PREVIAMENTE POR EL ARRENDADOR, AL ARRENDATARIO.”

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.

Lo primero que tendremos que tener claro es si dicha refacturación forma parte, o no, de otra operación, es decir, si la refacturación va sola en factura, o bien, cuando va junto al bien o servicio esencial y principal que se está facturando.

Si la refacturación es parte de otra operación, entrega de bienes o prestación de servicios, que, por su parte, esté sujeta al IVA, hay que considerar la refacturación como mayor precio y, en consecuencia, sujeta al IVA como tal. Un buen ejemplo de lo anterior puede ser la refacturación del IBI, cuando así se establece en el contrato de arrendamiento.

En tal caso, la doctrina administrativa es constante, indicando que tal refacturación supone una mayor contraprestación de la operación y, por tanto, una mayor base imponible, conforme resulta del artículo 78.1 de la Ley del IVA.

En este caso, conviene matizar que no estamos en el caso de que un impuesto (IVA) grave a otro impuesto (IBI). El IBI que el ayuntamiento cobra al propietario del inmueble sí que es, como tal, un tributo, no sujeto al IVA porque ni siquiera hay hecho imponible, ya que estamos hablando de un impuesto, no de una tasa, por lo que no hay prestación alguna a favor del sujeto pasivo.

Sin embargo, cuando la cuota del IBI se repercute al arrendatario, ya no es un tributo lo que se está cobrando, sino un mayor importe del arrendamiento, lo que justifica su inclusión en la base imponible.

En el segundo supuesto que nos ocupa, en el caso de que la refacturación no vaya junto con la operación principal, sino que vaya sola en factura, es decir, que se emita una sola y única factura para proceder a la refacturación de cualquiera de estos conceptos.

Cuando la refacturación va sola, esto es, cuando no es parte del precio de ninguna otra operación, la cuestión se complica un poco. Con carácter general, la refacturación supondrá una prestación de servicios por parte de quien la realiza, en principio, sujeta al IVA y no exenta, lo que obliga a la repercusión del impuesto como en cualquier otra operación sujeta al impuesto.

Como excepción a lo anterior, tendríamos que mencionar el caso de las refacturaciones de seguros o intereses, igualmente sujetas al impuesto, pero exentas como operaciones financieras o de seguros conforme, respectivamente, a los ordinales 18º y 16º de la Ley del IVA.

Es decir, serían operaciones sujetas, pero exentas, no por el hecho de ser refacturaciones, sino por el hecho de ser operaciones financieras y/o de seguros, al establecerlo así la propia ley del IVA.

Al margen de lo anterior, algunos parámetros adicionales que pueden afectar a esta cuestión, serían:

- La existencia de margen en la refacturación, es decir, que se refacture por el mismo importe, o bien, que se refacture con un determinado margen de beneficio en el coste refacturado. En este caso, aunque la refacturación se haga sin margen, está igualmente sujeta al IVA. Recordemos que el ánimo de lucro, como tal, es irrelevante cuando de IVA se trata.
- El hecho de si el coste refacturado ha soportado o no sujeto IVA, es decir, si se trata de un coste que ya ha soportado IVA (luz, agua, etc...), o por el contrario, se trata de un coste que no ha soportado IVA, por no estar sujeto, o bien, por estar sujeto y exento del IVA (gastos de personal o IBI, en el primer caso; intereses o seguros, en el segundo). Todo lo anterior es independiente de que los costes que se refacturan sean costes por los que se haya soportado el IVA o no; en la medida en que la refacturación suponga una mayor contraprestación, si acompaña a otra operación, o una prestación de servicios como tal, la sujeción al IVA del coste, o no, carece por completo de relevancia a estos efectos.

- "NO CONFUNDIR LAS REFACTURACIONES CON LOS SUPLIDOS, QUE SON LAS CANTIDADES PAGADAS EN NOMBRE Y POR CUENTA DEL CLIENTE, POR MANDATO EXPRESO DEL CLIENTE."

- "SI LA CANTIDAD REFACTURADA ES UN SUPLIDO, ESTARÁ EXCLUIDA DE LA BASE IMPONIBLE DE LA FACTURA."

En particular, y por lo que se refiere a la refacturación de gastos de personal, el hecho de que sean costes no sujetos a IVA no impide que, cuando se repercuten a terceros, constituyan prestaciones de servicios sujetas a IVA. En este sentido, conviene recordar que la relación laboral, no sujeta al IVA, es la existente entre empleado y empleador, no la que hay frente a terceros.

En relación a la refacturación de los gastos de personal, si una empresa presta servicios por cuenta de alguno de sus clientes, puede refacturar los gastos profesionales incurridos durante esta prestación, venta o prestación de servicios. Estos gastos, realizados por los empleados de la empresa que presta el servicio, se reembolsan a los empleados y se refacturan a los clientes.

Es decir, la refacturación de gastos consiste en el proceso por el que un gasto es realizado a un cliente, pero facturado a la empresa. La realización de diferentes misiones de clientes por parte de sus empleados puede dar lugar a diversos gastos profesionales, como gastos de alojamiento o alimentación y viajes.

- "REFACTURACIÓN DE GASTOS DE PERSONAL: SUJETO A IVA."

- "REFACTURACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS Y DE SEGUROS: NO SUJETO A IVA, NO POR EL HECHO DE SER REFACTURACIÓN, SINO POR EL HECHO DE SER GASTOS FINANCIEROS Y SEGUROS, QUE ESTÁN SUJETOS, PERO EXENTOS DE IVA."