

TRATAMIENTO DEL IVA EN GASTOS DE DESPLAZAMIENTO, MANUTENCIÓN Y ALOJAMIENTO DE PILOTO PROFESIONAL

ASUNTO: Naturaleza fiscal de los gastos de desplazamiento reembolsables

FECHA: 26 de septiembre de 2025

DEPARTAMENTO: Asesoría Fiscal y Tributaria

I. ANTECEDENTES

El profesional piloto de aviación realiza servicios que requieren desplazamientos fuera de su residencia habitual, incurriendo en gastos de manutención y alojamiento que posteriormente son reembolsados por el cliente.

Se plantea la cuestión sobre si dichos gastos deben:

- a) Tratarse como "suplidos" (excluidos de la base imponible del IVA), o
- b) Formar parte de la base imponible sujeta a IVA como refacturación de gastos propios

II. NORMATIVA APLICABLE

Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 78.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."

Artículo 78.Dos.1º

"Se incluyen en el concepto de contraprestación: 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."

Artículo 78.Tres.3º

"No se incluirán en la base imponible: Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo."

Real Decreto 1624/1992, Reglamento del IVA

Artículo 13.3º

"Formarán parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto (...) todos los gastos que se carguen o reembolsen al destinatario."

Artículo 13.4º

Excepción por suplidos cuando sean por cuenta ajena, con factura nominativa al destinatario y sin margen de beneficio.

III. DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta Vinculante V2296-17 (08/09/2017)

Supuesto: Empresa de auditoría que refactura gastos de desplazamiento reembolsables.

Conclusión DGT: "Las cantidades refacturadas por gastos reembolsables a sus clientes por la consultante **no tienen la consideración de suplidos** según lo expuesto anteriormente."

La DGT establece que para calificar como suplido deben concurrir **todas** las siguientes condiciones:

1. 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 expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario.
2. El pago debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.
3. Justificación de la cuantía efectiva. 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".

Consulta Vinculante V0389-22 (28/02/2022)

Principio rector:

"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."

Consulta Vinculante V0166-22 (03/02/2022)

Reitera el mismo criterio: cuando las facturas se expiden en nombre del profesional (no del cliente), no se cumplirán los presupuestos para considerar el pago como suplido.

Consulta 1896-03 (13/11/2003)

Establece que los gastos de desplazamiento, manutención y alojamiento del profesional que presta el servicio no son suplidos, sino rendimientos de la actividad profesional que deben incluirse en la base imponible con IVA y retención.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO CONCRETO

Naturaleza jurídica de los gastos

Los gastos de manutención y alojamiento son **gastos inherentes a la prestación del servicio profesional**, no gastos realizados por cuenta ajena. El piloto se desplaza para prestar su servicio, siendo estos gastos parte natural y necesaria de su actividad.

La jurisprudencia administrativa es unánime: **el titular del gasto es quien lo produce**, no quien lo reembolsa. En este caso, es el piloto quien realiza el desplazamiento, quien consume la comida y quien utiliza el alojamiento.

V. CONCLUSIONES

PRIMERA:

Los gastos de manutención y alojamiento del piloto profesional **NO cumplen los requisitos legales** para ser calificados como suplidos, conforme al artículo 78.Tres.3º de la Ley del IVA.

SEGUNDA:

Dichos gastos constituyen **refacturación de gastos propios** que forman parte de la contraprestación por los servicios prestados, de conformidad con el artículo 78.Dos.1º de la Ley del IVA.

TERCERA:

Consecuentemente, **deben incluirse en la base imponible de la factura** y estar sujetos al tipo general del IVA (21%), según lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

CUARTA:

La doctrina administrativa de la DGT es constante y reiterada en este sentido, como demuestran las consultas vinculantes V2296-17, V0389-22, V0166-22 y otras de contenido similar.

QUINTA:

El tratamiento correcto en factura debe ser:

Servicios de piloto: X €
Gastos de desplazamiento: Y €

Subtotal: (X+Y) €
IVA (21%): Z €

TOTAL FACTURA: (X+Y+Z) €

VI. RECOMENDACIÓN

Se recomienda aplicar el criterio jurídico correcto conforme a la normativa vigente y la doctrina administrativa vinculante, incluyendo los gastos reembolsables en la base imponible del IVA.

En caso de que el cliente manifieste disconformidad, se sugiere:

1. Remitir el presente informe con la fundamentación legal
2. Ofrecer como alternativa la inclusión de dichos gastos en los honorarios base desde el origen
3. Recordar que el incumplimiento de la normativa tributaria puede generar responsabilidades para ambas partes

Keonycs IT Outsourcing SL · Gabinete Jurídico · Departamento Fiscal

Elaborado conforme a la normativa vigente y la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos

Este informe tiene carácter estrictamente jurídico-tributario y se basa en la legislación y doctrina administrativa aplicable a fecha de su emisión.