

FACTURACIÓN Y RETENCIÓN DE LOS GASTOS REEMBOLSABLES EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Fundamentos legales

Artículo 39 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado¹:

“Artículo 39: Los créditos fiscales generados con ocasión de actividades realizadas por cuenta de contribuyentes ordinarios de este impuesto, serán atribuidos a éstos para su deducción de los respectivos débitos fiscales. **La atribución de los créditos fiscales deberá ser realizada por el agente o intermediario, mediante la entrega al contribuyente de la correspondiente factura o documento equivalente que acredite el pago del impuesto, así como de cualquier otra documentación que a juicio de la Administración Tributaria sea necesaria para determinar la procedencia de la deducción (Omissis).** (Resaltado de esta Gerencia)

Artículo 23, numeral 1 de la Ley:

“Artículo 23: Sin perjuicio de lo establecido en el Título III de esta Ley, **para determinar la base imponible** correspondiente a cada período de imposición, **deberán computarse todos los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio** convenido para la operación gravada, cualesquiera que ellos sean y, en especial, los siguientes:

1. Los ajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores de cualquier clase pactados antes o al celebrarse la convención o contrato; las comisiones; los intereses (...) gastos de toda clase o su reembolso, **excepto cuando se trate de sumas pagadas por cuenta del comprador o receptor del servicio, en virtud de mandato de éste; (...)** (Resaltado de esta Gerencia General)

Artículo 55 del Reglamento General² de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“Artículo 55: Se considera como crédito fiscal, aquel que provenga del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad habitual del contribuyente, (...)

Criterio Gerencia General de Servicios Jurídicos

La intermediación onerosa implica la realización de dos operaciones claramente diferenciadas, la primera es la operación objeto del mandato y la segunda será la constituida por las gestiones que el mandatario debe realizar en nombre de su mandante para la consecución de aquella, y por cuya ejecución el intermediario cobra un precio. En el supuesto objeto de análisis, su representada gestiona ante un medio de comunicación la cesión de un espacio publicitario a cambio de una contraprestación que de acuerdo al Código de Comercio, consiste en una comisión.

Así, el cliente paga por sus servicios de intermediación a la Agencia y por el espacio publicitario al Medio, sin embargo este pago lo realiza la Agencia en nombre de su cliente como parte de las gestiones a él encargadas, convirtiéndose en un gasto a ser reembolsado por el cliente a la Agencia, el cual no debe incluirse en la base imponible del impuesto al valor agregado que se genera por los servicios de la Agencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 numeral 1 de la Ley.

¹ Gaceta oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007

² Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.363 de fecha 10/07/1999

Igualmente el Reglamento General³ de la Ley que regula este tributo señala en su artículo 55 que se considera como crédito fiscal, al monto que provenga del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes muebles corporales o la recepción de servicios que correspondan a *costos, gastos o egresos propios* de la actividad habitual del contribuyente.

Visto lo anterior, podemos señalar que a los fines fiscales un gasto será reembolsable siempre y cuando:

1. Corresponda a montos cancelados por cuenta de un tercero,
2. Exista un mandato para su realización,
3. Los créditos fiscales de la operación se atribuyan mediante la entrega al cliente de la factura original o de una copia de ésta en caso de existir varios mandantes

Al existir dos prestadores de servicios, el medio y la Agencia, cada uno debe facturar los servicios respectivos, es decir, el medio lo correspondiente al costo de espacio contratado en nombre del cliente; y la Agencia lo correspondiente a su comisión. La facturación de las comisiones emitida por la Agencia no tiene porqué contener los montos cancelados por cuenta de su cliente (gastos reembolsables) ya que su documentación se materializará con la entrega al cliente de la factura emitida por el medio, sin embargo podrá incluirlos como nota o referencia a los fines del cálculo o control de sus comisiones.

En materia de retenciones de este impuesto, siempre y cuando se trate de gastos reembolsables en los términos aquí descritos, el cliente receptor de ambos servicios (intermediación y espacio publicitario) deberá retener a cada uno de los prestadores el porcentaje establecido en la Providencia SNAT/2005/0056⁴, sobre el impuesto determinado en cada una de las facturas, las cuales deberán entregarse ambas al cliente como soporte del gasto en materia de impuesto sobre la renta y del crédito fiscal en materia de impuesto al valor agregado.

³ Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.363 de fecha 10/07/1999

⁴ Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005