

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0869-10
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	30/04/2010
NORMATIVA	Ley 35/2006, Arts. 14-1-b) y 99; Ley 37/1992, Arts. 75, 78.Tres y 99.Uno; RD 439/2007, Arts. 75-1, 78-1 y 79
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante realiza la actividad económica de abogado .</p> <p>En el desarrollo de su actividad el consultante ha asumido la dirección letrada y asistencia jurídica de un cliente que se encuentra imputado en causa penal, por lo que le ha solicitado provisión de fondos en cuantía suficiente para poder cubrir la totalidad de los honorarios y suplidos en los que se hubiere de incurrir en el desarrollo de la causa hasta su conclusión, estimándose una duración no inferior a cuatro años desde el inicio de las diligencias.</p> <p>El cliente ha abonado al consultante la totalidad del importe consignado en la correspondiente factura (una vez minorado en el importe de la retención practicada), si bien, como consecuencia de haberse acordado posteriormente la intervención judicial del patrimonio del citado cliente, no se ha procedido por éste al ingreso en la Hacienda Pública de las cantidades correspondientes a las retenciones por el IRPF practicadas sobre la citada provisión de fondos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>I. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se plantea:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Imputación temporal de las rentas percibidas por el consultante.2. Imputación temporal de las retenciones correspondientes a las rentas percibidas por el consultante.3. Consecuencias para el consultante de la falta de ingreso por el obligado a ello de las retenciones practicadas sobre las rentas objeto de consulta.4. Consecuencias que pudieran derivarse para el consultante de una futura modificación legal (a la alza o a la baja) del tipo de retención aplicable a las rentas objeto de consulta. <p>II. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinar las consecuencias pudiera tener el pago por el consultante de los gastos y suplidos que, de conformidad con el artículo 75 de la Ley del IVA, se encuentran no sujetos a dicho Impuesto y determinar la posibilidad de solicitar su devolución conforme se vaya procediendo a su pago.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>I. PRIMERO: En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:</p> <p>La presente contestación parte de la premisa de que el cliente a que se refiere el escrito de consulta es un sujeto obligado a practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a lo previsto en el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de</p>

las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-.

Con carácter previo, cabe señalar que de conformidad con el artículo 66.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), el consultante no está legitimado para plantear una consulta sobre cuestiones tributarias que afectan al cliente referido en el escrito de consulta.

Dicho lo anterior, antes de proceder al análisis de las cuestiones planteadas, cabe recordar que el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) –en adelante RIRPF-, contempla entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos de actividades profesionales. Ahora bien, a estos efectos, será necesario distinguir entre los pagos realizados para satisfacer el servicio prestado por el profesional y los realizados para atender a gastos que por cuenta del cliente debe satisfacer dicho profesional (suplidos). Los primeros, teniendo la consideración de rendimientos de la actividad profesional, estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta, no existiendo tal obligación por las cantidades satisfechas consideradas como suplidos.

A estos efectos, conviene recordar que los suplidos suponen la siguiente mecánica: gastos que corresponde realizar al cliente y que son satisfechos por el profesional previa provisión de fondos o mediante posterior reembolso.

Adicionalmente procede señalar que de conformidad con el artículo 78.1 del RIRPF, con carácter general, la obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

Este principio básico de que las retenciones se practican cuando se satisfacen los rendimientos no se ve desvirtuado en el supuesto de anticipos pagados al consultante por la dirección letrada y asistencia jurídica de su cliente encomendada para varios años. Los anticipos constituyen o forman parte de la contraprestación, lo único que se hace es adelantar en el tiempo la entrega del precio o parte del precio, pero manteniendo siempre el carácter de contraprestación. Por tanto, los anticipos que satisfaga al consultante su cliente por la prestación de sus servicios estarán sujetos a retención a cuenta del IRPF, en cuanto responden al concepto de rendimientos-contraprestación de una actividad profesional, rendimientos que el artículo 95.1 del RIRPF somete a retención al tipo genérico del 15 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

Una vez aclarados tales extremos, procede contestar las cuestiones planteadas en el escrito de consulta.

1. Por lo que respecta a la imputación temporal de los rendimientos de actividades profesionales objeto de consulta, según establece el artículo 14.1.b) de la LIRPF “los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse”.

La remisión anterior nos lleva al artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo): “Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

No obstante, el contribuyente puede optar por aplicar el criterio de cobros y pagos previsto en el artículo 7.2 del RIRPF para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas, en cuyo caso, los rendimientos íntegros se imputarían al ejercicio en que efectivamente se hubiesen percibido. Eso sí, para aplicar este criterio de cobros y pagos se deberá manifestar en la correspondiente declaración y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2. Respecto de la imputación temporal de las retenciones practicadas sobre los rendimientos de actividades económicas objeto de consulta, según establece el artículo 79 del RIRPF “las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado”.

De acuerdo con lo dispuesto en este precepto, las retenciones correspondientes a los rendimientos de actividades económicas que ha percibido el consultante deberán imputarse al período impositivo en que deban imputarse los rendimientos de los que procedan las citadas retenciones, es decir, siguiendo los criterios de imputación temporal que correspondan a los citados rendimientos.

Con arreglo a lo anteriormente expuesto, en el caso planteado, el consultante debe imputar los rendimientos de actividades económicas objeto de consulta a medida que se devenguen, salvo que el consultante hubiese optado por aplicar el criterio de cobros y pagos (en cuyo caso deberá imputarlos en el período impositivo en el que se produzca el correspondiente cobro).

3. Respecto de las consecuencias para el consultante derivadas de la falta de ingreso por el obligado a ello de las retenciones practicadas sobre las rentas objeto de consulta, debe indicarse que las retenciones practicadas por el retenedor (aunque no ingresadas en la Hacienda Pública), se tendrán igualmente en consideración para el cálculo de la cuota diferencial del Impuesto tal y como dispone el artículo 79 de la LIRPF.

4. Por último, teniendo en cuenta que la obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, debe señalarse que la normativa aplicable para el cálculo de las retenciones es la vigente en el momento en que nace la citada obligación, por lo que las retenciones correctamente practicadas en un momento anterior al que corresponda su imputación temporal no determinará la obligación de modificar su importe.

En consecuencia, con independencia de que una modificación normativa incremente o disminuya el tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales, el consultante deducirá en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los períodos impositivos a los que proceda imputar los rendimientos objeto de consulta, la parte de la cantidad retenida que sea imputable a cada período impositivo con arreglo a lo expuesto con anterioridad.

II. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

El artículo 75, apartado uno, número 2º, primer párrafo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que se devengará el Impuesto: “2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.”

El artículo 75, apartado dos, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”

De acuerdo con lo anterior, la provisión de fondos a que se alude en el escrito de consulta, efectuada por el cliente del consultante para cubrir en cuantía suficiente la totalidad de los honorarios y suplidos en los que se pudiera incurrir en el desarrollo de la causa judicial, que constituye la prestación de servicios de abogacía efectuada por el consultante tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un pago anticipado, por el que se devenga el correspondiente Impuesto.

El artículo 78, apartado tres, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Tres. 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.

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.

En relación con la obligación de rectificar cuotas impositivas repercutidas, el artículo 89, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la

incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que parte del importe recibido por el consultante en concepto de provisión de fondos, considerado como pago anticipado y por el que se debió repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido, tuviera la consideración de suplido conforme a los criterios descritos, el consultante deberá proceder a rectificar la repercusión efectuada disminuyendo la base imponible del pago anticipado en el importe correspondiente a los suplidos.

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.