

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0486-19</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	06/03/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 78- Tres- 1º
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante, sociedad de servicios jurídicos, factura a un cliente los honorarios correspondientes a la representación en un recurso contencioso administrativo contra el impago por parte de un tercero.</p> <p>Durante el pleito se le facturaron al cliente importes en distintos ejercicios fiscales por las actuaciones que se iban realizando, repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.</p> <p>Para el cálculo de las costas del litigio, presentó la minuta con los honorarios que procedían, más el Impuesto correspondiente, habiendo excluido el juzgado el Impuesto de la tasación.</p> <p>El acuerdo con el cliente previo a la presentación de las costas era que la diferencia entre lo pagado por aquel y lo obtenido de la parte contraria, quedaría en poder del abogado.</p> <p>Por otra parte, la consultante aplica el régimen del criterio de caja.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Tributación de los servicios prestados por la consultante en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>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."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno.a) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo"</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).".</p> <p>Por lo tanto, la entidad consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido estando sujeta al Impuesto la prestación de servicios jurídicos que efectúe en el desarrollo de su objeto social.</p> <p>2.- El artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que "La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones</p>

sujetas al mismo precedente del destinatario o de terceras personas.”.

Por su parte, el referido artículo 78, en su apartado tres, número 1º, dispone que no se incluirán en la base imponible:

“1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.”.

3.- Según la doctrina de este Centro directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

La reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos acerca de la tributación de las costas judiciales queda resumida, por todas, en su reciente contestación a la consulta de referencia V0888-14, de 31 de marzo, que establece lo siguiente:

“El pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso implica la indemnización a la parte ganadora de los gastos en que incurrió, entre otros, por servicios de asistencia jurídica y que son objeto de cuantificación en vía judicial. Habida cuenta de esta naturaleza indemnizatoria, no procede repercusión alguna del tributo por la parte ganadora a la perdedora, ya que no hay operación sujeta al mismo que sustente dicha repercusión. Igualmente, no habiendo operación sujeta a tributación, no procede la expedición de factura a estos efectos, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente.”.

Lo señalado anteriormente debe entenderse, en todo caso, sin perjuicio de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que pudieran haberle sido prestados a la parte ganadora, que ha de percibir las cantidades en concepto de costas judiciales, por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio independiente de su actividad empresarial o profesional (por ejemplo, abogados y procuradores), con independencia del hecho de que sea precisamente el importe de tales servicios, en su caso, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, el que haya de tenerse en cuenta para determinar las costas judiciales que habrá de satisfacerle la otra parte en el proceso.

En este sentido hay que tener en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2005 (Nº de recurso 3027/1999), que en su Fundamento de Derecho primero, tercer párrafo, señala lo siguiente:

“Sentado lo anterior, en lo que atañe al argumento del impugnante éste debe ser desestimado, ya que el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado sino ante el reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquél realizados.”.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, en el caso de que el importe de la tasación en costas tenga por causa una actuación profesional de defensa jurídica prestada a la persona que ha ganado el pleito, será la citada persona la destinataria de dichos servicios. En ningún caso será destinatario del servicio de defensa jurídica el obligado al pago de las costas, puesto que dichos servicios profesionales no se le prestaron al mismo, sino a la parte ganadora.

Por otra parte, la misma contestación a la consulta, de 31 de marzo de 2014, de referencia V0888-14, establece en cuanto a la fijación de las costas judiciales que:

“De acuerdo con lo expuesto, dado que las prestaciones de servicios profesionales contratadas por la parte ganadora en un procedimiento judicial habrán estado sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe de las costas judiciales debería incluir las cuotas devengadas por dicho Impuesto. En todo caso, a los efectos de dicha cuantificación podrá tenerse en cuenta la deducción del Impuesto soportado por quien recibe la indemnización por las costas judiciales inicialmente satisfechas, es el órgano judicial a quien compete la fijación de las mismas”.

En virtud de lo expuesto, los servicios jurídicos prestados por la entidad consultante a su cliente deberán ser facturados al mismo con el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido, sin necesidad de rectificación posterior, con independencia de que, finalmente, acaben siéndole abonados materialmente por la parte perdedora en el proceso como consecuencia de la condena en costas.

4.- En otro orden de cosas, estando la entidad consultante sujeta al régimen especial del criterio de caja, le resultará aplicable lo dispuesto en el apartado uno del artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 según el cual “En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.”.

Por consiguiente, el devengo de los servicios jurídicos prestados por la entidad consultante a su cliente se producirá a medida que se cobren los mismos en los términos señalados en el artículo 163 terdecies anteriormente transcrito.

5.- En relación con la base imponible, como ya se expuso en el apartado dos de esta contestación, estará constituida por las cantidades totales recibidas por la realización de la operación gravada tanto del destinatario de la misma como de terceros, sin perjuicio de las partidas que, conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 78 de la Ley del Impuesto, no se incluyen en la base imponible y no obstante la adición de las partidas reguladas en el apartado dos de dicho precepto.

En este sentido, el mencionado artículo 78, apartado dos, número 1º preceptúa lo siguiente:

“Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º 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.”.

Según la información contenida en el escrito de consulta, las partes pactaron que, además del importe propio por los servicios jurídicos que el cliente había abonado por las distintas actuaciones realizadas por la consultante, esta última tendría derecho a la diferencia entre lo pagado por aquel y lo obtenido de la parte contraria.

En consecuencia, este importe extra a percibir por la entidad consultante por el éxito de la operación constituye base imponible de los servicios jurídicos prestados a su cliente por el que se devengará la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente conforme a lo señalado en el apartado uno del artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992. En cuanto a la cuestión sobre si en dicha contraprestación pactada por las partes se encuentra o no incluido el referido Impuesto, se regirá por las cláusulas de los contratos suscritos entre ambos.

En este sentido, debe hacerse referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 y, en aplicación de la misma, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2017, relativas a la determinación del importe total de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las partes no han dispuesto nada en la celebración del contrato sobre si en la contraprestación fijada en el mismo debe entenderse que incluye también el Impuesto sobre el Valor Añadido que se devenga con la referida operación.

De la lectura conjunta de ambas, partiéndose del principio básico de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final siendo el sujeto pasivo un mero intermediario entre la Administración Tributaria y dicho consumidor a efectos de la recaudación del mencionado tributo, se llega a la conclusión que, en los casos en que las partes no hayan acordado expresamente que el precio pactado por una operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido incluya la cuota devengada por el mismo, con carácter general debe entenderse que dicha cuota no se encuentra incluida en el mencionado precio cuando el sujeto pasivo pueda repercutir conforme a derecho (ex artículo 89 de la Ley 37/1992) la cuota impositiva al destinatario de la operación.

6.- En relación con el plazo para la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 88 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.”.

Por otra parte, el artículo 89 de la Ley del Impuesto regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, estableciendo 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.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

(...).”.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que no se expidió inicialmente factura por las operaciones gravadas en el plazo de un año posterior al devengo de las mismas, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992 en relación con la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, sino lo previsto en el artículo 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el apartado cuatro de dicho artículo 88, que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

En esas circunstancias, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura es de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, y este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 25 de julio de 2018, con número de referencia V2221-18, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de las operaciones no estuviera obligado a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho del sujeto pasivo a repercutir el mismo, no se impide que aquel pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente:

“(...)

CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido

el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(...).”.

7.- 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.