

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0022-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	03/01/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 1, 4, 5, 7, 11, y 78-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es una persona física que ejerce la profesión de abogada y está adscrita al correspondiente Turno de Oficio prestando servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero.</p> <p>Tramitado el correspondiente procedimiento judicial en el que el consultante actúa como representante procesal de un sujeto beneficiario del derecho a la asistencia jurídica gratuita, se dicta sentencia favorable a dicha parte condenando al pago de las costas del litigio a la parte demandada, que es una Administración Pública.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción de las operaciones objeto de consulta al Impuesto sobre el Valor Añadido y facturación de las mismas tanto en el ámbito del Turno de Oficio como fuera del mismo.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- En relación con los servicios de abogacía prestados en el marco del turno de oficio, este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente, entre otras, en la contestación vinculante, 5 de octubre de 2017, con número de referencia V2504-17, disponiendo lo siguiente:</p> <p>“Primero.- El art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) define el Impuesto del siguiente modo:</p> <p>“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.</p> <p>b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.</p> <p>c) Las importaciones de bienes.”.</p> <p>El artículo 4, apartado uno, de la referida Ley 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>En este sentido, la propia Ley del Impuesto recoge el concepto de empresario o profesional en su artículo 5, cuyo apartado uno, letra a), atribuye tal condición, entre otros, a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de ese artículo, según el cual, son actividades empresariales o profesionales las que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>Conforme al artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 tendrá la consideración de prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la Ley del Impuesto, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En el apartado dos del referido precepto se declara que, en concreto, tendrá la consideración de prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.</p> <p>Según se deduce de los hechos descritos en el escrito de consulta, el consultante es abogado ejerciente adscrito al servicio de asistencia jurídica gratuita al amparo de lo dispuesto en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 12 de enero) y se plantea si los servicios prestados por el mismo quedan sujetos o no al Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>En este sentido, el artículo 7.10º de la Ley 37/1992 incluye entre las operaciones no sujetas</p>

al Impuesto sobre el Valor Añadido:

“10º. Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.”.

En consecuencia, los servicios objetos de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean obligatorios para su prestador y se realicen a título gratuito, entendido que se cumple este último requisito cuando el consultante no perciba cantidad alguna como contraprestación de sus servicios profesionales.

En este sentido, la doctrina más reciente de esta Dirección General sobre la materia está recogida en la contestación a la consulta vinculante de 25 de enero de 2017, número V0179-17, donde se concluyó lo siguiente:

“4.- En consecuencia, la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal al supuesto planteado determina que esta Dirección General de Tributos deba proceder a cambiar el criterio mantenido hasta ahora respecto de la tributación de los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, puesto que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 por ciento.

De acuerdo con todo lo anterior, este Centro directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta formulada, por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del Impuesto, debiéndose repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios.

El cambio de criterio de este Centro directivo se apoya, como se ha indicado, en la sentencia del Tribunal de fecha 16 de julio de 2016 y en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, constituye la base imponible de las operaciones sujetas, el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario de las mismas o por un tercero.

En consecuencia, considerando que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita son retribuidos no por dicho destinatario sino por un tercero, en este caso la Administración Pública competente, se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios, formando parte la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial.”.

Segundo.- No obstante lo anterior, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 22 de junio), ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica con el propósito, tal y como predica su exposición de motivos “de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales, la presente reforma pretende afianzar el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación.”.

De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales.

Tercero.- El carácter obligatorio del servicio profesional queda definido en la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 1/1996 que dispone que:

“El servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio en los términos previstos en esta ley. Los Colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen.”.

Por su parte, la nueva redacción del artículo 22 del mismo texto legal refuerza el carácter obligatorio de los servicios de asistencia letrada, de defensa y de representación gratuitos, en los términos que regulen el Consejo General de la Abogacía del Estado y el Consejo General de Procuradores de España y los respectivos Colegios profesionales, al establecer que:

“Los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos Colegios regularán y organizarán, a través de sus Juntas de Gobierno, los servicios obligatorios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia.”.

Cuarto.- Por su parte, el carácter gratuito de la operación para los profesionales obligados a su prestación queda reflejado en el referido artículo 22 al disponer que “los profesionales que presten el servicio obligatorio de justicia gratuita, tendrán derecho a una compensación que tendrá carácter indemnizatorio.”.

Asimismo, el artículo 30 de la Ley 1/1996 señala, en relación con el carácter indemnizatorio de la compensación que puedan percibir los abogados y procuradores, lo siguiente:

“El importe de la indemnización se aplicará fundamentalmente a compensar las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.”.

En este sentido debe tenerse en cuenta que el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que “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.”.

No obstante, el número 1º del apartado Tres del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que no se incluirán en la base imponible:

“1º. 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. (...)”.

En lo que respecta a la tributación de las indemnizaciones en el Impuesto, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, “tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo” (punto 20 de la sentencia).

Del sistema de asistencia jurídica gratuita, establecido por la nueva regulación de la Ley 1/1996, resulta que los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales recibirán determinadas cantidades de los Colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación en el marco de la obligación contenida en la propia Ley 1/1996. Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quinto.- En consecuencia, de todo lo anterior, desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por lo tanto, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por otra parte, en relación con las costas judiciales, la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos acerca de la tributación de las costas judiciales queda resumida, por todas, en su contestación a la consulta de 31 de marzo de 2014, número de referencia V0888-14, 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.”.

En este sentido, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo que se debe considerar destinatario de las operaciones a aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o la 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.

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 un beneficiario del derecho a la asistencia jurídica gratuita que ha ganado el pleito, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación vinculante V0173-17, de 25 de enero de 2017, con número de referencia V0173-17, disponiendo que será el citado beneficiario el destinatario de dichos servicios que, tal y como se ha argumentado en el punto anterior de esta contestación, no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En relación con aquellos supuestos de condena en costas a favor de quien obtuvo el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la mencionada contestación vinculante V0173-17, haciendo referencia al artículo 36 de la Ley 1/996, cuya redacción vigente es la misma, disponiendo lo siguiente:

“(…)

7.- (…)

Lo anterior no obsta para que, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 y 5 del artículo 36 de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, al ser una actuación realizada por los profesionales designados de oficio al amparo de dicha Ley y existir una condena en costas a favor de quien obtuvo el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita, las cantidades abonadas a dichos profesionales con cargo a fondos públicos por su intervención en el proceso deban ser devueltas a la Administración

Pública puesto que el importe de sus servicios jurídicos van a ser sufragados por la parte condenada.

En efecto, el referido artículo 36 de la Ley 1/1996 dispone lo siguiente:

“Artículo 36. Reintegro económico.

1. Si en la resolución que ponga fin al proceso hubiera pronunciamiento sobre costas, a favor de quien obtuvo el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita o de quien lo tuviera legalmente reconocido, deberá la parte contraria abonar las costas causadas en la defensa y representación de aquella.

(...)

5. Obtenido el pago por los profesionales designados de oficio conforme a las reglas contempladas en los apartados anteriores, estarán obligados a devolver las cantidades eventualmente percibidas con cargo a fondos públicos por su intervención en el proceso.”.

4.- 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.