

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0540-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	13/03/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992. Ley 35/2006
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, abogada en ejercicio, presta sus servicios profesionales a través del Turno de Oficio y también por designación particular.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en IVA e IRPF en los supuestos de condena en costas a la otra parte en los procedimientos judiciales.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>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> <ul style="list-style-type: none">a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.c) Las importaciones de bienes.”. <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 los hechos descritos en el escrito de consulta, la consultante es una abogado ejerciente adscrita 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), prestando también servicios por designación particular. En consecuencia, en el caso planteado en la consulta, la consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la prestación de servicios de dirección letrada en favor de las personas o entidades con derecho a la asistencia jurídica gratuita u otras que la han designado de forma particular, será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido Impuesto.</p> <p>Sin embargo, en la Resolución de 18 de junio de 1986, de esta Dirección General de Tributos (BOE del 25 de junio), por referencia al informe emitido con fecha 18 de junio de 1986 por el Ministerio de Justicia, se estableció que “los servicios prestados por Abogados y Procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia letrada al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de las normas jurídicas vigentes”; señalando a su vez el mencionado informe que “las cantidades que con cargo a los</p>

presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos.”.

Por consiguiente, de acuerdo con el referido informe, se concluía que, en ese caso, los servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito.

Por otra parte, en el artículo 7.10º de la Ley 37/1992 se establece que no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido “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 virtud de lo anterior, este Centro directivo consideró que no estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por abogados y procuradores en los casos en que fueran designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos en la citada Resolución de esta Dirección General, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito.

Sobre la base de la reforma operada en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica, por la Ley 2/2017, de 21 de junio (BOE de 22 de junio), con efectos desde 1 de enero de 2017, esta Dirección General ha venido a confirmar aquel criterio sobre la materia en contestación a diversas consultas de carácter vinculante. Así, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de 26 de julio de 2017, número V2033-17, se concluyó que 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.

En consecuencia, los servicios prestados por la consultante a un beneficiario de la asistencia jurídica gratuita en el marco de lo dispuesto en la Ley 1/1996 anteriormente citada estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, esto es, si el destinatario de los servicios prestados por la consultante no puede beneficiarse de la asistencia jurídica gratuita en los términos anteriormente señalados, tales servicios prestados por aquella estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, 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 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.”.

Por otra parte, 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, será el citado beneficiario el destinatario de dichos servicios que, tal y como se ha argumentado en el punto 2 de esta contestación, están no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en el caso de que el importe de la tasación en costas tenga por causa una actuación profesional de defensa jurídica prestada por la consultante a la persona que ha ganado el pleito que no sea beneficiaria de la asistencia jurídica gratuita, dichos servicios estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siendo la citada persona la destinataria de los mismos. En ningún caso será destinatario del servicio de defensa jurídica sujeto al Impuesto el obligado al pago de las costas, puesto que dichos servicios profesionales no se le prestaron por la consultante al mismo, sino a la parte ganadora.

Por consiguiente, en este último supuesto, el abogado (en el presente caso, la consultante) de la parte ganadora de un proceso judicial (que no es beneficiario de la asistencia jurídica gratuita) en el que se condena en costas a la perdedora, deberá expedir su factura, repercutiendo la cuota correspondiente del Impuesto, a la parte ganadora que es la destinataria de la prestación de servicios.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En los supuestos de condena en costas este Centro directivo viene manteniendo el criterio (consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13 y V2909-14, entre otras) —tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste—, de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados, procuradores y peritos de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre tales honorarios profesionales.

Conforme con el criterio expuesto, al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, el pago (por parte del condenado en costas) de los honorarios del abogado, procurador y peritos en que ha incurrido la parte vencedora, la incidencia tributaria para esta última viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa, representación y peritación en que había incurrido, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29):

“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

Ahora bien, este planteamiento genérico sobre la consideración del pago de las costas como ganancia patrimonial para la parte vencedora no puede desconocer la situación que se produce cuando la parte vencedora es beneficiaria de la asistencia jurídica gratuita en el procedimiento en el que se ha condenado en costas a la otra parte.

En la Exposición de Motivos de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE del día 12) se indica que “la previsión constitucional del artículo 119 —la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley, y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar— ha sido ya objeto de desarrollo por la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial, que en sus artículos 20.2 y 440.2 recoge el mandato constitucional y remite, para la regulación del sistema de justicia gratuita, a la ley ordinaria. En virtud de esta reserva de ley, corresponde al legislador ordinario dar cumplimiento a la encomienda constitucional de que se articule un sistema de justicia gratuita para aquellos que carezcan de recursos”.

Ya en su articulado, la referida ley establece en su artículo 36 para los supuestos de condena en costas lo siguiente:

“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 aquélla.

(...)

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.

Para el cálculo de sus honorarios y derechos, se estará a las normas sobre honorarios de abogados de cada Colegio, así como a los aranceles de los procuradores vigentes en el momento de la sustanciación del proceso”.

Por tanto, los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita no asumen los gastos de defensa jurídica, sino que son las Administraciones Públicas quienes a través de los Colegios de Abogados satisfacen a los letrados la indemnización por los servicios de asistencia jurídica gratuita prestada en el turno de oficio. Con este planteamiento cabe afirmar que en tales casos el importe percibido por la condena en costas por la parte vencedora y que esta, a su vez, traslada al abogado que le ha prestado sus servicios no tiene incidencia alguna en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de aquella (la parte vencedora).

Lo que comunico a usted 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 (BOE del día 18).