

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2313-23
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	09/08/2023
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-23, 78-tres, 92 y ss
Descripción de hechos	El consultante es una persona física que presta servicios como abogado procediendo todos sus ingresos de esta actividad del turno de oficio, así como también obtiene ingresos procedentes del arrendamiento de tres viviendas. El consultante tenía un vehículo que ha vendido y ha procedido a la compra de otro vehículo en sustitución del anterior que ha afecto a su actividad de abogado .
Cuestión planteada	El consultante plantea si debe repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios que presta como abogado , y si puede deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las compras asociadas a dicha actividad.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 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>Por su parte, el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 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> <ul style="list-style-type: none">a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.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>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno 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>(...)</p> <ul style="list-style-type: none">c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>(...).”.</p>

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

2.- 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:

“(…) 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.

En este sentido, el artículo 7.10º de la Ley 37/1992 incluye entre las operaciones no sujetas 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 **abogado**s 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 **abogado**s 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 **abogado**s 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 **abogado**s 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, **abogado**s 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 **abogado**s 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 lechera 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 **abogado**s 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 **abogado**s 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 **abogado**s 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 y así, no estarán sujetos los servicios prestados por el consultante como **abogado** y referidos únicamente al turno de oficio.

3.- No obstante lo anterior, el consultante también procede al arrendamiento de tres viviendas, lo que le atribuye la condición de empresario o profesional en atención a lo dispuesto en el artículo 5.1.c) de la Ley

37/1992.

Así, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios: "2º los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."

Por tanto, las prestaciones de servicio de arrendamiento efectuadas por el consultante a título oneroso estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizados en territorio de aplicación del impuesto.

No obstante la sujeción al Impuesto, los citados arrendamientos pueden resultar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 que establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...).".

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

De la información suministrada en el escrito de consulta parece deducirse que no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera y que el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda, por lo que la presente contestación asume dicha premisa.

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si, efectivamente, no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por lo que se refiere a la obligación de presentar el modelo de declaración-liquidación trimestral (Modelo 303), el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece que:

"1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

(...)"

Por tanto, en la medida en que el consultante realizase únicamente operaciones no sujetas al Impuesto, por dedicarse en exclusiva a prestar sus servicios en el turno de oficio de Asistencia al Ciudadano, y adicionalmente presta servicios de arrendamiento exentos, no estará obligado a presentar declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que dentro de sus operaciones sujetas al Impuesto realice exclusivamente estos arrendamientos exentos en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante, deberá presentar dichas declaraciones si realiza otras prestaciones de servicios que sí estén sujetas al Impuesto, incluso en el supuesto en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas, así como también la declaración resumen anual según indica el artículo 71 del Reglamento del impuesto en sus apartados 3, 4, 5 y 7.

En cuanto a la venta del vehículo, de la información aportada en el escrito de consulta se deduce que el vehículo estaba afecto a su actividad de abogacía no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y según lo indicado en párrafos anteriores, en la medida que el consultante solo preste sus servicios en el turno de oficio, el citado vehículo no se encuentra afecto a un patrimonio empresarial o profesional en el ámbito del referido Impuesto, por lo que la venta posterior, no estará sujeta al mismo.

5.- Por lo que se refiere, por último, a la deducción de las cuotas que soporte en el ejercicio de su actividad, el apartado uno del artículo 93 de la Ley 37/1992 establece en su primer párrafo que:

"Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales."

Así pues, en el caso de que el consultante prestase únicamente servicios en el turno de oficio, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, no tendrá la consideración de empresario o profesional y no podrá practicar deducción alguna de las cuotas soportadas por el Impuesto.

En el caso de que sí ostente la condición de empresario o profesional, por realizar además otras prestaciones de servicios que sí estén sujetas al Impuesto, como son los servicios de arrendamiento, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 94.Uno de la Ley 37/1992, según el cual:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por lo tanto, las cuotas que soporte por la adquisición de bienes y servicios que destine, concretamente, a su actuación en el turno de oficio, no serán deducibles en ninguna medida ni cuantía. Del mismo modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que destine, concretamente, a su actividad como arrendador, no serán deducibles en ninguna medida ni cuantía por resultar esta actividad, según lo dispuesto en el punto 3 de la presente contestación sujeta y exenta del Impuesto sobre el valor Añadido.

A este respecto el consultante plantea la posible aplicación de la regla de la prorrata que según el artículo 102 de la Ley del Impuesto "será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho".

Según lo indicado en el párrafo anterior el consultante realiza únicamente operaciones que no generan derecho a la deducción, por lo que no quedaría sometido a la regla de prorrata.

6.- 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.