

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V0173-17**

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 25/01/2017

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 1, 4, 5, 7, 11, 20-uno-8º y 78-

DESCRIPCION-HECHOS La consultante, de profesión abogado, está adscrito al correspondiente Turno de Oficio prestando servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero.

Tramitado el correspondiente procedimiento judicial en el que el consultante actúa como representante procesal de la parte demandante, 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.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción de las operaciones objeto de consulta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- 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:

“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:

- 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.”.

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.”.

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.

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.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, el consultante es una 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). En consecuencia, en el caso planteado en la consulta, el

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, será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido Impuesto.

2.- 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 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.

3.- No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), en contestación a diversas cuestiones prejudiciales planteadas al efecto por el Tribunal Constitucional belga, se ha pronunciado sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por abogados a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, equivalente al que es objeto de consulta, en su reciente sentencia de 16 de julio de 2016, dictada en el Asunto C-543/14.

El Tribunal, partiendo de la sujeción de los referidos servicios al Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto que servicios prestados a título oneroso por un empresario o profesional a efectos del mencionado tributo, se cuestiona la posible aplicación a los mismos del supuesto de exención contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 (precepto transpuesto a nuestra Ley nacional en el artículo 20.Uno.8º de la Ley 37/1992).

El referido artículo 132 de la Directiva del Impuesto, regula las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general, y dispone lo siguiente en su apartado 1:

“Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

(...).”.

En los apartados 63 a 65 de la citada sentencia, el Tribunal concluye lo siguiente:

“63 (...) la aplicación de dicha exención no sólo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que,

además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social.

64 En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado.

65 Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.”.

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.

5.- Finalmente, respecto de la posible incidencia que el cambio de criterio administrativo puede tener para los obligados tributarios, cabe señalar que, el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

Por otra parte, el artículo 68.1 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone en su apartado primero:

“Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.”

De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación de una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de éste (artículo 88.2 Ley General Tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.

6.- 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.

7.- 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 4 de esta contestación, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, el abogado (en el presente caso, el consultante) de la parte ganadora de un proceso judicial (el 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

En conclusión, el abogado consultante deberá facturar sus servicios a la parte que ha asistido jurídicamente (beneficiario de la asistencia jurídica gratuita) como destinataria de tales servicios, teniendo que repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento y siendo la base imponible el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas, tal y como establece el artículo 78 de la Ley del Impuesto.

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 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.”.

8.- 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.