

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DGT
SOBRE HONORARIOS Y COSTAS PROCESALES
-Selección de 2011 a 2015-

SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Doctrina tributaria (Consultas Vinculantes)

NUM-CONSULTA **V0388-11**

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 17/02/2011

NORMATIVA Ley 58/2003, Art. 106; LIRPF 35/2006, Art. 28-1; RD 1496/2003, Art.6

DESCRIPCION-HECHOS El consultante ejerce una actividad económica, habiendo recibido un documento para el pago de honorarios emitido por unos servicios prestados por un abogado.

CUESTION-PLANTEADA Si el documento recibido cumple los requisitos formales para la deducción como gasto fiscal deducible en su actividad empresarial, así como a los efectos de la deducción del IVA en la declaración a realizar por este Impuesto.

CONTESTACION-COMPLETA 1. En relación con el IVA.

El artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece el contenido que debe incluir toda factura para que sea válida a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. De acuerdo con el apartado 1 del mencionado artículo:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

(...)

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignarán como datos del expedidos los del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberán constar los del proveedor de los bienes o servicios.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1º. Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2º. Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como Número de Identificación Fiscal del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo, deberá constar el número de identificación del proveedor de los bienes o servicios.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como domicilio del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberá constar el domicilio del proveedor de los bienes o servicios.

Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.

(...)

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura”.

En el caso objeto de consulta, el documento presentado para el pago de honorarios no cumple los requisitos exigidos para ser considerado como factura a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que:

- En primer lugar, no está numerado, incumpliendo así el requisito del artículo 6.1.a), que exige que en la factura conste el número y serie de la misma.
- En segundo lugar, no se indica el nombre y apellidos o denominación social del destinatario de la operación, requisito exigido por el artículo 6.1.c) del Reglamento.
- En tercer lugar, no indica el Número de Identificación Fiscal del expedidor ni del destinatario de la operación, requisitos exigidos por el artículo 6.1d) del Reglamento. En lo que se refiere al NIF del destinatario, deberá consignarse en la factura esta información, entre otros casos, cuando se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
- En cuarto lugar, no indica el domicilio del expedidor ni del destinatario de la operación, mención que viene exigida por el artículo 6.1.e), excepto para el caso de que el destinatario sea una persona física que no actúe como empresario o profesional. En el presente caso, el destinatario de la operación lo es en el ámbito de su actividad empresarial, de modo que es necesaria la inclusión de su domicilio en la factura.
- En quinto lugar, no se expresa la fecha de las operaciones, dato cuya inclusión se exige por el artículo 6.1.i).

2. En relación con el IRPF.

La presente contestación se formula, ante la falta de concreción al respecto, considerando que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

A este respecto, el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) establece que:

"1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva."

Por su parte, el apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que:

"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

En relación con la imputación fiscal de los ingresos y gastos, el artículo 19 del mencionado texto refundido establece que "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Por lo que se refiere a la justificación del gasto, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone:

"Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

3. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

Por tanto, las cantidades satisfechas por los contribuyentes del IRPF, titulares de actividades económicas, como consecuencia de los gastos en los que incurre por el ejercicio de la actividad, únicamente constituirán gasto fiscalmente deducible cuando que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en los términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, puesto que únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente

contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo (o a criterio de cobros y pagos, en los términos previstos en el artículo 7.1 del Reglamento del IRPF) y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación, la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

Por lo que se refiere al medio de justificar formalmente el gasto, el apartado 3 del citado artículo 106 de la Ley General Tributaria establece que estos se justificarán de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación, por lo que si la factura se emite en los términos previstos en la primera parte de esta contestación para el IVA, se considerará que formalmente se ha justificado el gasto.

En el caso de que el documento emitido por el prestatario del servicio no pueda calificarse como factura, la validez de este documento para justificar formalmente el gasto deberá valorarse, en cada caso, por los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación.

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.

NUM-CONSULTA V1458-12

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 04/07/2012

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, Artículo 99; RIRPF, RD 439/2007, Artículos 109 a 111.

DESCRIPCION-HECHOS Abogado que lleva a cabo el desarrollo de su actividad profesional en el turno de oficio percibiendo todos sus ingresos con la retención correspondiente.

CUESTION-PLANTEADA Obligación de presentar trimestralmente el modelo 130 de pagos fraccionados teniendo en cuenta que algunos trimestres no factura ningún ingreso.

CONTESTACION-COMPLETA En relación con la obligación de efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la actividad económica desarrollada, el artículo 99.7 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone lo siguiente:

“7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.”

Los artículos 109 a 111, del Reglamento del Impuesto, aprobado el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), en adelante RIRPF, desarrollan la disposición anterior estableciendo el artículo 109 lo siguiente:

“1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

(...)”

El artículo 110 del RIRPF continúa señalando lo siguiente:

“1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

(...)

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se dividirán por dos para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se podrán deducir, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1.º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2.º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3.º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 75.2 b) del presente Reglamento.

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 95 y 104 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1.º Actividades económicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva. No obstante, cuando el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el trimestre sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 anterior, así como, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, podrá deducirse dicha diferencia en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

2.º Actividades agrícolas, ganaderas o forestales no incluidas en el número 1.º anterior.

c) El importe obtenido de dividir entre cuatro el importe de la deducción por obtención de rendimientos de actividades económicas a efectos del pago fraccionado a que se refiere el apartado 5 de este artículo. No obstante, cuando dicho importe sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores y en las letras a) y b) de este apartado, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

La minoración prevista en esta letra no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que los contribuyentes perciban rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención previsto en el artículo 82 de este Reglamento, siempre que la cuantía total de la retribución a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento sea superior a 10.000 euros anuales. Asimismo, esta minoración no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que la suma de las magnitudes a que se refieren las letras a), b) y c) del apartado 5 de este artículo correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, sin elevación al año, sea superior a 12.000 euros.

(...)

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

5. La deducción por obtención de rendimientos de actividades económicas a efectos del pago fraccionado se determinará con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 artículo 80 bis de la Ley del Impuesto, tomando, en lugar de la base imponible del impuesto, la suma de las siguiente magnitudes:

a) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el resultado de elevar al año los rendimientos netos del primer trimestre.

b) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado. Cuando no pudiera determinarse ningún dato base se tomará la magnitud que resulte de lo dispuesto en la letra c) siguiente.

c) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, el resultado de elevar al año el 25 por 100 del volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.”

Finalmente, el artículo 111 del RIRPF dispone lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes: a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

b) Cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público.

La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda.”

En el caso planteado por el consultante, éste ejerce la actividad profesional de abogado determinando el rendimiento neto de su actividad en estimación directa y percibiendo sus rendimientos con la correspondiente retención. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 109 del RIRPF anteriormente citado, cuando el contribuyente desarrolle una actividad profesional en la que en el año natural anterior al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta, no estará obligado a efectuar ningún pago fraccionado. Por lo tanto, el consultante no estará obligado a autoliquidar e ingresar los pagos fraccionados si se da esta circunstancia.

En el caso de que sí esté obligado a ello y planteado por el consultante el supuesto de que en algún trimestre pudiera no obtener ningún ingreso, el artículo 111 del RIRPF, en su apartado 1, dispone que cuando no resultasen cantidades a ingresar al efectuar el cálculo del pago fraccionado, el contribuyente estará obligado a presentar una declaración negativa.

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.

NUM-CONSULTA V1223-13

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 11/04/2013

NORMATIVA Ley 37/1992. Art. 78; RIRPF. RD 439/2007. Art. 76

DESCRIPCION-HECHOS Abogado que, en el ejercicio de su actividad, interviene en procesos judiciales en los que, en ocasiones, se condena en costas a la parte contraria.

CUESTION-PLANTEADA Incidencia de las condenas en costas en la tributación por IVA e IRPF.

CONTESTACION-COMPLETA Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29), dispone que están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992, no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

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 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 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”.

Asimismo, según reiterada 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.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el caso de que el origen del 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 consiguiente, el consultante deberá facturar sus servicios a la persona destinataria de los mismos, en este caso, ganadora del pleito, teniendo que repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Por su parte, la entidad que resultó condenada al pago de las costas en el procedimiento judicial, deberá hacer frente al pago del importe que se determine por el juez en el procedimiento de tasación de costas incluido, en su caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo que corresponda, que gravó las prestaciones de servicios de asistencia jurídica prestados a la parte ganadora del procedimiento. En este mismo sentido, la condenada en costas, al no ser la destinataria de tales servicios profesionales, no tiene derecho a recuperar las cuotas devengadas por la prestación de los mismos ni a obtener factura a su nombre.

En otro orden de cosas, los supuestos de modificación de la base imponible por insolvencia del deudor vienen regulados en el artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992. Dicha posibilidad trae causa de lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que establece lo siguiente:

“En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla”.

Una vez modificada la base imponible en virtud de lo dispuesto en los artículos 80.Tres y Cuatro de la Ley 37/1992, sólo procederá su rectificación al alza en los casos expresamente previstos en dicho precepto.

Así, cuando se modifique la base imponible por haber sido declarado en concurso el destinatario de las operaciones, sólo procederá rectificarla nuevamente al alza cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Por su parte, cuando la reducción de la base imponible se haya realizado de conformidad con lo establecido en el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el

acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

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 y V0974-13, 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 y procuradores 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.

Todo lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de practicar la correspondiente retención sobre los rendimientos que satisfaga a sus abogados y procuradores la parte vencedora, en cuanto tuviera la condición de obligado a retener, conforme al artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31).

Finalmente, procede indicar que como regla general la normativa del IRPF determina la imputación temporal de los honorarios profesionales al período impositivo en que estos se hayan devengado, regla que queda excepcionada en el supuesto de que el profesional haya optado por un criterio de imputación temporal distinto.

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).

NUM-CONSULTA V1796-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 31/05/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 80-cuatro y cinco, 89-cinco

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es una persona física que ejerce la profesión de abogado. El 30/10/2011 expidió una factura por una prestación de servicios, que resultó impagada, procediendo a modificar la base imponible. Al haber cobrado parte de la deuda, rectificó al alza la base imponible de la citada operación. La Agencia Tributaria no el admite la modificación inicial practicada, lo que motiva rectificar de nuevo al alza la base imponible.

CUESTION-PLANTEADA Forma de practicar la referida rectificación.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 80, apartados cuatro y cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone lo siguiente:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª será de seis meses.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.^a anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.^a anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4.ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

Por su parte, el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula la rectificación de las cuotas repercutidas, dispone en su apartado cinco, lo siguiente:

“Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”.

2.- El informe, de fecha 19 de abril de 2013, de la Subdirección General de Tributos, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, establece lo siguiente:

“En relación al procedimiento para regularizar la doble repercusión e ingreso del IVA por una misma operación, el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, no correspondiendo a esta Subdirección determinar si la rectificación pretendida por el consultante se incluye dentro de los supuestos de rectificación regulados por el citado precepto.

En el supuesto de que así sea, el citado artículo establece lo siguiente en el apartado cinco, letra a):

“Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

(...)”.

El mencionado apartado cinco fue introducido por el artículo 10. quinto de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), sin que la modificación del apartado efectuada por el artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, haya afectado a los párrafos transcritos.

Es decir, la redacción de dichos párrafos es previa a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por lo que deben interpretarse a la luz de la normativa tributaria general vigente en el momento de su redacción y su correlación con la actualmente vigente. Dicha normativa estaba constituida por el artículo 155 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria,

y por el ya derogado Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en el que se regulaba la rectificación de autoliquidaciones dentro del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Este procedimiento se escindió en varios diferentes a raíz de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, surgiendo el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al que se refieren los artículos 120.3 y 221.4 de la LGT como un procedimiento diferente del específico de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 de la LGT, tendente a la rectificación de una autoliquidación previamente presentada en el que, adicionalmente, como consecuencia de dicha rectificación, podrá eventualmente reconocerse el derecho a la devolución de un ingreso indebido.

Aunque el artículo 89.cinco.a) de la LIVA habla específicamente del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, tal remisión no puede entenderse realizada expresamente a los supuestos contemplados en el artículo 221.1 LGT, ya que en éste precepto se regulan exclusivamente aquellos casos en los que básicamente ha de determinarse la existencia de un ingreso indebido haciendo abstracción de los elementos integrantes de la obligación tributaria origen del mismo, ciñéndose el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en estos casos a aspectos de mero contenido recaudador, como evidencia el hecho de que los órganos competentes para su resolución en la Administración tributaria del Estado son los órganos de recaudación (artículo 19 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa), lo cual no sería posible si hubieran de determinarse otros aspectos relacionados con la sustantividad del impuesto de que se trate.

Dicho lo anterior, el análisis del artículo 89.cinco.a) del la LIVA determina la necesidad de rectificar las cuotas repercutidas, cuestión esta que excede en mucho a la mera comprobación de la simple existencia de un ingreso indebido.

Es por ello que el artículo 89.cinco.a) de la LIVA ha de interpretarse en el sentido de que el reconocimiento al derecho a la devolución de ingresos indebidos ha de realizarse en un procedimiento en el que además de rectificarse dichas cuotas repercutidas se pueda reconocer tal devolución de ingresos indebidos.

Con esa finalidad la actual LGT regula el procedimiento de rectificación de autoliquidación en el artículo 120.3, que establece:

“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(...)

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”

A mayor abundamiento, el artículo 221.4 de la LGT establece lo siguiente:

“4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.”

La redacción de este último precepto es muy esclarecedora por cuanto que determina que en el caso de que exista una autoliquidación a través de la cual se ha realizado ingresos indebidos, el procedimiento adecuado para reconocer el derecho a la devolución del mismo es el de la rectificación de la autoliquidación.

Debe reseñarse que la Ley General Tributaria (con la finalidad didáctica que persigue) incardina esta precisión expresamente en su artículo 221, dedicado a regular el procedimiento general de devolución de ingresos indebidos, debiendo interpretarse la voluntad del legislador en el sentido de que el apartado 4 del mismo precepto supone una excepción a la regla general, conteniendo la referencia a un procedimiento plenamente apto para el reconocimiento del derecho a la devolución, pero caracterizado por la influencia que en dicho reconocimiento habrán de tener, en su caso, los elementos sustantivos de la obligación tributaria determinantes del ingreso en su día realizado, a diferencia de los supuestos regulados en el apartado 1 del precepto.

En definitiva, el artículo 89.cinco.a) de la LIVA al hablar del “correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos”, ha de interpretarse en el sentido de que hace referencia al procedimiento que específicamente permite, no sólo rectificar las cuotas repercutidas, sino, en su caso, reconocerse el derecho a la devolución de ingresos indebidos: el de rectificación de autoliquidación.

De acuerdo con lo anterior, si esa Subdirección determina la aplicación del artículo 89. cinco de la LIVA al supuesto al que se refiere la consulta (es decir, si considera que se está ante una “minoración de las cuotas inicialmente repercutidas”), el consultante podrá instar la rectificación de su autoliquidación, que, en su caso, se llevaría a cabo a través del procedimiento regulado en los artículos 126 a 129 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 (RGAT), así como en los artículos 14 a 16 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En particular, el artículo 129.3 del RGAT señala que el obligado tributario que efectuó indebidamente la repercusión del IVA puede optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como conclusión de todo lo anterior, si la Subdirección consultante considera que se está ante un supuesto de rectificación con minoración de cuotas, el sujeto pasivo que repercutió el impuesto tiene dos opciones alternativas que, en ambos casos, solventarán la doble imposición a la que alude el consultante:

a) Iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación en base al artículo 89.cinco.a) de la LIVA, o,

b) Regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la LIVA.”

3.- 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.

NUM-CONSULTA V2390-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 17/07/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4-Uno y 78-Tres-1º

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es un abogado que actuando como letrado en un procedimiento judicial se accede a la pretensión ejercitada y se condena a costas a la parte contraria, perdedora en el proceso

CUESTION-PLANTEADA Obligación de emitir factura a la parte perdedora del proceso.

CONTESTACION-COMPLETA El artículo 4, apartado uno, de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992, no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

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 prestados a la parte 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, como se plantea en el escrito de consulta por el abogado), 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.”

Asimismo, según reiterada 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.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el caso de que el origen del 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 consiguiente, la parte perdedora, que resultó condenada al pago de las costas en un procedimiento judicial, deberá hacer frente al pago del importe que se determine por el juez en el procedimiento de tasación de costas incluido, en su caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo que corresponda, que gravó las prestaciones de servicios de asistencia jurídica prestados a la parte ganadora del procedimiento. En este mismo sentido, la parte perdedora, al no ser la destinataria de tales servicios profesionales, no tiene derecho a recuperar las cuotas devengadas por la prestación de los mismos ni a obtener factura a su nombre.

2.- 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.

NUM-CONSULTA V0392-14

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 14/02/2014

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 4-Uno; 78-Tres-1º-

DESCRIPCION-HECHOS Como resultado de un juicio en que se condena en costas a la parte perdedora, el abogado y el procurador de la parte ganadora giran sus minutas a la parte perdedora incluyendo la cuota correspondiente del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUESTION-PLANTEADA Procedencia de repercutir las citadas cuotas a la parte perdedora.

CONTESTACION-COMPLETA 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), dispone que están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

2.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992, no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

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 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 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.”.

Asimismo, según reiterada 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.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el caso de que el origen del 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 consiguiente, el abogado y el procurador a quienes se refiere el escrito de consulta deberán facturar sus servicios a la persona destinataria de los mismos, en este caso, la parte ganadora del pleito, teniendo que repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Por su parte, la parte perdedora que resultó condenada al pago de las costas en el procedimiento judicial deberá hacer frente al pago del importe que se determine por el juez en el procedimiento de tasación de costas incluido, en su caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo que corresponda, que gravó las prestaciones de servicios de asistencia jurídica prestados a la parte ganadora del procedimiento. En este mismo sentido, la condenada en costas, al no ser la destinataria de tales servicios profesionales, no tiene derecho a recuperar las cuotas devengadas por la prestación de los mismos ni a obtener factura a su nombre.

3.- En resumen, el abogado y el procurador de la parte ganadora de un proceso judicial en el que se condena en costas a la perdedora deberán expedir su factura, repercutiendo la cuota correspondiente del Impuesto, a la parte ganadora que es la destinataria de la prestación de servicios. La parte perdedora vendrá obligada a abonar las costas que determine el juez, las cuales incluirán en su caso los costes de defensa jurídica de la ganadora con su cuota impositiva incluida. Esta indemnización no constituye una operación sujeta al Impuesto, por lo que no habrá una nueva repercusión ni se deberá expedir factura con la parte perdedora como destinataria.

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.

NUM-CONSULTA V0677-15

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 26/02/2015

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 4-Uno-78-Tres-1º

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es abogado que ha defendido a una entidad mercantil en una acción civil de reclamación de cantidad ejercitada contra un Club Náutico que resultó condenado al pago de las costas judiciales.

CUESTION-PLANTEADA Obligación de expedir y entregar factura al Club Náutico por el importe de las costas judiciales.

CONTESTACION-COMPLETA 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), dispone que están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

2.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992, no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

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 de 31 de marzo de 2014 (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.”.

Asimismo, según reiterada 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.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el caso de que el origen del 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 consiguiente, el abogado consultante deberá facturar sus servicios a la persona destinataria de los mismos, en este caso, la parte ganadora del pleito, teniendo que repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Por su parte, la entidad perdedora que resultó condenada al pago de las costas en el procedimiento judicial, deberá hacer frente al pago del importe que se determine por el juez en el procedimiento de tasación de costas incluido, en su caso, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo que corresponda, que gravó las prestaciones de servicios de asistencia jurídica prestados a la parte ganadora del procedimiento. En este mismo sentido, la condenada en costas, al no ser la destinataria de tales servicios profesionales, no tiene derecho a recuperar las cuotas devengadas por la prestación de los mismos ni a obtener factura a su nombre.

3.- En conclusión, el abogado (el consultante) de la parte ganadora de un proceso judicial en el que se condena en costas a la perdedora deberán expedir su factura, repercutiendo la cuota correspondiente del Impuesto, a la parte ganadora que es la destinataria de la prestación de servicios. La parte perdedora vendrá obligada a abonar las costas que determine el juez, las cuales incluirán en su caso los costes de defensa jurídica de la ganadora con su cuota impositiva incluida. Esta indemnización no constituye una operación sujeta al Impuesto, por lo que no habrá una nueva repercusión ni se deberá expedir factura con la parte perdedora como destinataria.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V3612-15

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 19/11/2015

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 80 y 89. Real Decreto 1619/2012 art. 15. RIVA RD 1624/1992 art. 24-

DESCRIPCION-HECHOS Un abogado fue objeto de un procedimiento de comprobación en que se incrementó la base imponible del IVA devengado correspondiente a facturas del ejercicio 2011 no declaradas ni registradas y que estaban relacionadas con un servicio que no cobró por insolvencia del cliente y por las que instó el procedimiento de "jura de cuentas".

CUESTION-PLANTEADA Modificación de la base imponible para recuperar el IVA devengado y no satisfecho por su cliente.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

(...)

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

(...)

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

(...)

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

(...).”.

De conformidad con todo lo anterior, el plazo para proceder a la modificación de la base imponible en un supuesto como el planteado en el escrito de la consulta es el de 3 meses una vez transcurrido el plazo de un año o de 6 meses posterior a la fecha del devengo del impuesto.

De conformidad con el artículo 75 de la Ley del impuesto:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.

En conclusión, teniendo en cuenta que las operaciones a las que se refiere el consultante se devengaron durante el ejercicio 2011, el plazo para modificar la base imponible había ya expirado en la fecha de la presentación de la consulta, no siendo, por tanto, posible la modificación de la base imponible del Impuesto por el procedimiento del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, correspondiente a las operaciones gravadas que hayan sido total o parcialmente incobrables.

2.- 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.