

IVA y sistema de asistencia jurídica gratuita

Se solicita este informe de los Servicios Jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española a la vista de la consulta V0179/17, de 25 de enero de 2017, de la Dirección General de Tributos.

Panorama vigente hasta 2017

Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de junio de 2016:

“(…) 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”.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Luxemburgo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la aplicación de las Directivas del IVA a los servicios de los abogados.

En lo que aquí interesa, cabe destacar dos sentencias.

Primero, Sentencia de 17 de junio de 2010, asunto C-492/08, que concluyó:

<<Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006,



relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores, por los que éstos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita.>>

Segundo, Sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-534/16, que concluye:

<<El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, no están exentos del IVA.>>

El TJUE no entra tanto a examinar los sistemas nacionales de asistencia jurídica gratuita, que no presentan en modo alguno la misma configuración y alcance en cada uno de los Estados miembros, como la concreta actividad de los profesionales adscritos a cada sistema. Y una vez centrado así el examen, no procede a analizar la concreta relación jurídica existente entre abogado y justiciable, ni entre abogado y Colegio o Administración competente, sino que se centra en la actividad profesional.

Ese tipo de razonamiento es el que ha llevado a la segunda sentencia a declarar que:

“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”.

Este género de razonamientos es el que ha sido asumido por la consulta V0179-17, de 25 de enero de 2017, de la Dirección General de Tributos.

A este respecto, debe indicarse que el TJUE no ha examinado los sistemas de justicia gratuita en que se insertan las prestaciones de los abogados adscritos al mismo. El TJUE no parece haber tenido en cuenta, en su sentencia de 2010, las especialidades propias del régimen de los abogados que tienen en Francia reservada la actuación ante el Consejo de Estado francés y la Corte de Casación, del mismo modo que en la Sentencia de 2016 no ha considerado que el sistema de justicia gratuita belga tiene un régimen de indemnizaciones que no se fija en un baremo, al modo del que existe en el territorio del Ministerio de Justicia en España con el Reglamento de 2003 de la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita. En Bélgica, la indemnización de los profesionales que participan del sistema de asistencia jurídica gratuita se determina en función de un método de puntos que se asigna a cada proceso, determinándose su correspondiente valor cada año, en función del presupuesto global de asistencia



jurídica, fijándose las tarifas por el Ministerio en atención a las puntuaciones totales que cada año le remitan los Colegios y que dependerá del tipo de casos en los que se le haya reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita.

Consulta vinculante V0179/17

Esta resolución, tras referirse al régimen de la Ley de IVA de 1992, a su precedente resolución citada de 1986 y a la STJUE de 2016, afirma, sin atender como se ha apuntado a las diferencias entre el régimen belga o el francés y el vigente en España, lo siguiente:

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

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

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

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

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



Análisis de la consulta y de la situación generada por ella

La consulta indica que procede a un cambio de criterio, a la vista de la STJUE.

Es llamativo que proceda a efectuarlo, cuando existe el mencionado precedente de la STJUE de 2010, pero ha de tenerse en cuenta que no consta a este Consejo General consulta alguna motivada por aquella sentencia y que, sin embargo, en este caso concreto la consulta vinculante responde a un escrito dirigido específicamente a la Dirección General de Tributos sobre el régimen de sujeción al IVA de las prestaciones de servicios de asistencia jurídica gratuita efectuadas al amparo de la Ley 1/1996.

Por tanto, el punto de partida diferencial es el de la inexistencia de un cuestionamiento del régimen implantado desde 1986.

Dicho lo anterior, se analizan a continuación el fundamento de la resolución y su impacto.

1) Por lo que se refiere al fundamento, se afirma en la consulta V0179-17 que *“este Centro Directivo consideró [en 1986] 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”*.

Y es que según la Resolución de 1986, *“los servicios prestados por los abogados en el denominado turno de oficio para la asistencia al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de las normas jurídicas vigentes”*, a lo que se añadía 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”*.

Los presupuestos, por consiguiente, del anterior razonamiento de la Dirección General de los Tributos eran dos: los servicios de los abogados en el sistema de asistencia jurídica gratuita son obligatorios y gratuitos.

Y esa conjunción, pues los requisitos se consideraban como de concurrencia necesaria y no alternativa, era la que determinaba el supuesto de no sujeción de esas prestaciones de servicios – que no de exención-. De hecho, en la parte referente a la gratuidad, la propia LAJG hace referencia expresa a ello cuando, por ejemplo, prevé en su artículo 6 que *“el derecho a la asistencia jurídica gratuita comprende las siguientes prestaciones: (...) 3. Defensa y representación gratuitas por abogado y procurador en el procedimiento judicial, cuando la intervención de estos profesionales sea legalmente preceptiva o, cuando no siéndolo, sea expresamente requerida por el Juzgado o Tribunal mediante auto motivado para garantizar la igualdad de las partes en el proceso”*.

Pues bien, lo que efectúa la Consulta V0179-17, a la vista de la STJUE de 2016, es desmontar esos dos presupuestos –obligatoriedad y gratuidad- para articular su cambio de criterio, modificación que es



hipotéticamente que es posible porque, en realidad, no hay previsión específica, ni en la Ley del IVA, ni en la LAJG, sobre el régimen tributario de los servicios prestados en el sistema de asistencia jurídica gratuita.

En efecto, la Ley del IVA (Ley 37/1992) no contiene previsión expresa al respecto, por lo que la no sujeción al IVA de los servicios examinados se fundó, como recuerda la consulta, en el artículo 7 (“Operaciones no sujetas al impuesto”), apartado 10 de la Ley, a tenor del cual:

“No estarán sujetas al Impuesto:

10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º 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”.

Dicho artículo 12 (“Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios”) establece que “Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”.

A diferencia de otros casos contemplados en el artículo 7, en los que el esfuerzo interpretativo o de argumentación es menor (por ejemplo, el de su apartado 3º: “Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales”), no hay, como se decía, mención a los servicios prestados por abogados en el marco del sistema de asistencia jurídica gratuita, por lo que se amparó su no sujeción en el juego combinado de los citados artículos 7.10 y 12.3º de la LIVA.

Pero en la reciente consulta se entiende que los servicios referidos no son obligatorios, dato que no es exacto a la vista de la configuración del sistema de asistencia jurídica gratuita en la Ley 1/1996. Ésta parte del mandato del artículo 119 de Constitución para configurar un sistema de prestación del servicio público de justicia gratuita a través de los Colegios de Abogados y de Procuradores. El art.22 es suficientemente claro:

“Artículo 22. Gestión colegial de los servicios de asistencia letrada, de defensa y de representación gratuitas.

Los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos Colegios regularán y organizarán, a través de sus Juntas de Gobierno, los



servicios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia en la aplicación de los fondos públicos puestos a su disposición.

Los Colegios de Abogados implantarán servicios de asesoramiento a los peticionarios de asistencia jurídica gratuita, con la finalidad de orientar y encauzar sus pretensiones. Dicho asesoramiento tendrá, en todo caso, carácter gratuito para los solicitantes.

Los Colegios de Abogados facilitarán a los solicitantes de asistencia jurídica gratuita la información necesaria en relación al cumplimiento de los requisitos para su concesión, así como el auxilio en la redacción de las solicitudes correspondientes”.

Los Colegios regulan y organizan el servicio, con garantía de su prestación continuada. Como es sabido, esa garantía de la prestación solo es posible a través de los abogados. Podría considerarse que la responsabilidad de la continuidad del servicio solo corresponde a los abogados a él adscritos – o a aquellos a los que se imponga por decisión colegial precisamente en atención a la insuficiencia de adscritos para garantizar la continuidad en la prestación- pero lo que prevé la Ley 1/1996 es que los Colegios están obligados a regular y a organizar el servicio, lo que implica que los abogados, el sustrato personal de cada uno de los Colegios de Abogados, son los obligados a garantizar la continuidad del servicio. Es, a la postre, una más de las posibles vertientes de la relación de sujeción especial en que los abogados se encuentran por el hecho de su obligada colegiación.

Aun cuando la adscripción de los abogados al sistema sea un acto en su caso voluntario, sobre el colectivo pesa la obligación de garantizar la suficiencia del servicio y, en definitiva, el derecho a la tutela judicial efectiva de quienes carecen de recursos para litigar (artículos 24 y 119 de la Constitución).

De lo anterior se sigue que, a diferencia de lo que ha entendido la Dirección General de los Tributos a la vista de la STJUE de julio de 2016, la actividad de los abogados en el sistema de asistencia jurídica gratuita es gratuita, en el sentido de que no obedece a lo que el TJUE señalaba en el parágrafo 64 de su sentencia de 2016:

“Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen [el belga, de clara configuración voluntaria] no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado”.

Si lo propio de la profesión de abogado es ser una profesión liberal que actúa en régimen de libre mercado sometida a las reglas de la competencia entre profesionales, entonces es claro que la actividad de los abogados del turno, del sistema de asistencia jurídica gratuita, no presenta esos caracteres, pues no actúan en el mercado, sino en un régimen de servicio público, disciplinado por normas de Derecho administrativo, sin elección de cliente y con los precios fijados por norma jurídica. Así entendido el sistema previsto en la Ley 1/1996, la actividad de los abogados sí reviste los caracteres del artículo 12.3 LIVA. Cabe recordar que este, en relación con el art.7.10 LIVA, permite entender no sujetas al impuesto *“Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por*



el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”.

La prestación de servicios del abogado de asistencia jurídica gratuita es efectuada para fines ajenos a su actividad profesional propia y específica.

Por todo ello, se entiende que la Dirección General de los Tributos ha modificado su anterior doctrina sin atender a la configuración específica del sistema de asistencia jurídica gratuita, que resulta de lo establecido en la Ley 1/1996 y, en particular, de sus arts. 22 y siguientes.

De esta configuración se deduce el mantenimiento de las notas de obligatoriedad y gratuidad que se reconocieron en 1986, en una resolución que no debería haber sido corregida.

2) En segundo término, procede indicar las consecuencias que la consulta puede tener.

Ella misma, en su apartado 4, indica lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“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”.



La frase final genera dudas en cuanto a su alcance (*“formando parte la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban”*) por lo que ha de poner en conexión con el párrafo inmediatamente anterior y entender que debería decir que *“se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios”*, constituyendo la base imponible de dicha operación (la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita) la retribución que perciban los abogados...

Por consiguiente, la base imponible del IVA es para la consulta V179-17 *“la retribución que perciban los abogados con cargo a fondos públicos”*. Así resulta del art.78.Uno LIVA: *“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”*.

En relación con esta cuestión, debe indicarse:

- 1) Las normas reguladoras de turno de oficio, en el caso del Estado, que tiene un anexo con las cantidades que se pagan por las asistencias (<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-15799>). Sobre esos módulos y compensaciones, el Reglamento dispone en su Disposición final segunda, *“Efectos económicos”* que *“Los módulos y bases de compensación económicos establecidos en el anexo II del reglamento que se aprueba por este real decreto serán de aplicación para la retribución de abogados y procuradores por su asistencia a beneficiarios de asistencia jurídica gratuita en los procesos que se inicien a partir de su entrada en vigor”*.
- 2) Por su parte, el artículo 37 (*“Retribución de abogados y procuradores”*) establece que *“1. La retribución de los abogados y procuradores se realizará conforme a bases económicas y módulos de compensación fijados en atención a la tipología de procedimientos en los que inter vengan dichos profesionales. Los módulos y bases económicas de referencia, aplicables a partir de la entrada en vigor de este reglamento, serán los que se determinan en el anexo II”*; y añade que *“2. Para años sucesivos, el Ministro de Justicia, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española, del Consejo General de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y del Ministerio de Hacienda, determinará, en función de las dotaciones presupuestarias, el importe económico que, en atención a su complejidad, se asignará a cada una de las actuaciones previstas en el citado anexo II”*.
- 3) El artículo 38 regula el devengo de la indemnización.

Si se analizan estos preceptos y el mencionado anexo II se advierte que se trata de cantidades concretas, fijas y determinadas de forma unilateral por el legislador, sin referencia alguna a los impuestos que puedan gravarlas.

El Ministerio, de hecho, siempre ha abonado las cantidades justificadas sin referencia alguna al IVA. Y debe repararse en que el art.78.Cuatro LIVA prevé que *“Cuando las cuotas del impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas”*.

Así ha sido siempre en la operativa de pago de las compensaciones a los abogados.



No sería posible, en fin, entender incluido el IVA en las cantidades fijadas en el Anexo II del Reglamento de 2003, o en cualesquiera normas autonómicas que operen en el mismo modo que la norma estatal, siendo exigible a tal efecto una modificación normativa.

Como recuerda la propia consulta V179-17, la retribución del servicio se hace por las Administraciones públicas en cada caso competentes a los abogados, que también son las que abonan a los Colegios y Consejos, autonómicos y general, los denominados gastos de infraestructura.

Por lo que se refiere a las cantidades satisfechas a los abogados, la consulta 0179-17 permite entender que la sujeción de sus prestaciones de servicios al IVA no convierte en sujeto pasivo final a los beneficiarios de la justicia gratuita, sino que serán los abogados los obligados tributarios.

En buena lógica, los abogados deberán repercutir el IVA a dichas Administraciones, que deberán soportarlo y así será parcialmente recuperado por la propia mecánica de liquidación del impuesto. Habrá que girar el IVA al Ministerio de Justicia, que tendrá que soportar la repercusión de la cuota correspondiente, resultante de aplicar el tipo a las cantidades actualmente abonadas por la prestación del servicio de justicia gratuita; y, en consecuencia, serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios empleados en el desarrollo de este servicio.

En este sentido, cabe recordar que para la Dirección General de Tributos en aquellos casos en los que el pagador es diferente del destinatario del servicio el sujeto obligado a soportar la repercusión es el que paga el servicio (la Administración que sea, en este caso), como puede advertirse en la consulta V1058-14 (http://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1058-14 según la cual, “cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a Derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (resolución de 23 de diciembre de 1986; BOE de 31 de enero de 1987)”).

3) La situación descrita ha introducido una notable confusión y alarma en el sector, al modificarse, sobre bases discutibles, una solución fiscal vigente durante más de treinta años.

A continuación, se enuncian una serie de posibilidades que podrían tenerse en consideración para tratar de encauzar el tratamiento de la situación, partiendo de la base de que, a juicio del Consejo General de la Abogacía Española, el artículo 22 y siguientes de la Ley 1/1996 permiten seguir manteniendo el supuesto de no sujeción al IVA reconocido desde 1986 por concurrir las notas de obligatoriedad y gratuidad.

Si no se compartiera esta interpretación, se entiende que debería reforzarse la redacción de dichos preceptos.

En particular, podrían modificarse en el siguiente o parecido sentido:

“Artículo 22. Gestión colegial de los servicios de asistencia letrada, de defensa y de representación gratuitas.



*Los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos Colegios regularán y organizarán, a través de sus Juntas de Gobierno, los servicios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia en la aplicación de los fondos públicos puestos a su disposición. **Los abogados y los procuradores son los responsables últimos de garantizar la continuidad del servicio y la tutela de los derechos de los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita. La voluntariedad en la adscripción al sistema no releva a todos los profesionales colegiados de su deber de atender las necesidades del servicio.***

No obstante lo anterior, se formulan algunas propuestas adicionales.

3.1. La LIVA prevé en su art.20.uno.8º que “Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.



La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”.

Este precepto, en conexión con el art.6 del Reglamento LIVA, podría articular la consideración de los Colegios de Abogados como entidades de carácter social, con el efecto correspondiente en el régimen del IVA. El tratamiento podría encontrar además el amparo de los razonamientos de la ya comentada Sentencia de 17 de junio de 2010, asunto C-492/08.

Esta solución en cualquier caso alcanzaría a los Colegios y generaría para los abogados una situación especial, como la descrita en la consulta V1757-13, con reducción del IVA al tipo del 10 % - http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1757-13¹).

¹ *“La abogado consultante ha resultado adjudicataria de los servicios de asistencia jurídica para mujeres del Punto Municipal de violencia de género y de mujeres de un municipio de Madrid. Sus servicios consisten en atención jurídica, técnica a las mujeres que padecen violencia de género.*

CUESTION-PLANTEADA

Tipo impositivo aplicable.

CONTESTACION-COMPLETA

1.- De acuerdo con lo establecido en 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), están sujetas al citado tributo 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.

Por otro lado, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la citada Ley, declara que a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Según el apartado dos de dicho artículo 5 "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

2.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento (18 por ciento, hasta el 31 de agosto 2012), salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por el citado Real Decreto 20/2012 dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento (8 por ciento hasta 31 de agosto de 2012), a:



“7º. Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.”

3.- El artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”.

La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social”.

Los objetivos que se describen en el escrito de consulta se ajustan a las prestaciones de asistencia social a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en



3.2. En segundo término, podría aplicarse *mutatis mutandis* la solución dada al tratamiento del IVA (a diferencia del IRPF) en los socios de mercantiles cuando son éstos, y no la sociedad, son los que ponen los medios materiales para la realización de su trabajo.

Si los pone la sociedad, no hay sujeción al IVA, pero si los ponen los socios, sí hay sujeción (sin exención).

Respecto al IVA partimos de la definición dispuesta en el art. 5 de la LIVA, en el que se señala que tendrán la consideración de profesional *“las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Además, el art. 11 de la LIVA establece que se considera prestación de servicios *“el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”*

Por tanto, quedan sujetos a IVA los servicios prestados por una persona física por su propia cuenta y no por cuenta ajena, tal y como dispone el artículo 7.5º de la LIVA.

En relación con dicha cuestión cabe hacer referencia al artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, en el que la calificación de la relación de un socio como de subordinación o de independencia exige un análisis de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

particular, las prestaciones objeto de consulta, que pueden enmarcarse dentro del concepto de asistencia social comunitaria y familiar citadas en la letra h) de dicho precepto.

4.- En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General le informa lo siguiente:

Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia jurídica para víctimas de la violencia de género prestados en el marco de un convenio con un Ayuntamiento que se describen en el escrito de consulta.

Dichos servicios se encuentran incluidos entre los de asistencia social a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8º. No obstante, la exención prevista en dicho precepto no es aplicable a los servicios indicados dado que la profesional consultante no tiene la condición de establecimiento privado de carácter social.

Por tanto, los servicios mencionados prestados por dicha profesional consistentes en asistencia jurídica para víctimas de la violencia de género prestados en el marco de un convenio con un Ayuntamiento, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo del 10 por ciento.

No obstante se aplicará el tipo general del 21 por ciento a los servicios jurídicos prestados por un abogado que no se consideren incluidos en un programa de asistencia social.

5.- 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.”



Entonces, para determinar si nos encontramos ante una relación de dependencia, de carácter laboral o ante una actividad profesional, en el ámbito del IVA debemos partir de un análisis caso por caso de tal relación.

Entre los indicios que ha indicado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C- 235/85, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad.

Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. Por el contrario, cuando los medios principales a través de los que realice su actividad sean titularidad de la sociedad, existe la presunción de la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto. Estas ideas podrían tratar de trasladarse a la actividad colegial de asistencia estructural al turno, pero podrían no cubrir todos los supuestos.

3.3. En tercer término, el art.13 de la Directiva y el art.7.8 LIVA no sujetan al IVA ciertas operaciones de las AAPP.

Pero cuando esas actividades de autoridad pública se encargan a terceros (tipo a los registradores liquidadores de impuestos) el TJUE ha entendido que sí se sujetan (http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=ES&text=%2522154%252F08%2522&pageIndex=0&part=1&mode=req&docid=78257&occ=first&dir=&cid=376759).

Ahora bien, la sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, puede no ser extrapolable sin más, en sentido negativo, a la situación de los abogados del turno, porque la situación de partida (régimen legalmente impuesto de raigambre constitucional frente a convenios con Administraciones Públicas) no es idéntica.

El análisis debería tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE y de nuestro TS sobre el alcance de los artículos reguladores de la actividad no sujeta de las Administraciones Públicas y demás entidades de derecho público. La meritada sentencia afirma:

“111 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva únicamente establece la no sujeción en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 20).

112 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia Isle of Wight Council y otros, antes citada, apartados 38 y 44).



113 *Deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, a saber, la cualidad de organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública (sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 11; Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartado 18).*

114 *Por lo que respecta al primer requisito, esto es, la cualidad de organismo público, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 17).*

115 *Con independencia de que la normativa pertinente califique como funcionarios a los registradores-liquidadores y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público, es preciso señalar que, a efectos de la Sexta Directiva, los registradores-liquidadores no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración pública, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal.*

116 *En el presente caso, no se discute que las propias Comunidades Autónomas constituyen organismos de Derecho público. Sin embargo, la actividad cuya sujeción al IVA se discute en el presente caso no es realizada por dichos organismos, sino, a título oneroso, por un prestatario de servicios distinto y no integrado en ellos. Esta falta de integración resulta con claridad de las relaciones descritas anteriormente entre los registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas, debido a que los convenios de colaboración que regulan dichas actividades se negocian entre los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas y a que nadie afirma que, cuando actúa como responsable del Registro de la Propiedad, el Registrador de la Propiedad sea un organismo de Derecho público, a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni cuestiona la sujeción al IVA de estas actividades. Pues bien, es cierto que existe una diferencia entre la gestión de dicho Registro y la actividad de recaudación y de liquidación de los impuestos de que se trata en el presente caso, pero tal diferencia se manifiesta no respecto de la cuestión de si el Registrador constituye un organismo de Derecho público, a efectos de la citada disposición de la Sexta Directiva, sino respecto de si la actividad que realiza está comprendida en el ejercicio de prerrogativas de la autoridad pública.*

117 *Por otra parte, en lo referente a la doble función del Registrador, es preciso recordar también que, en respuesta a una solicitud de información por parte de la Comisión, el Reino de España indicó, mediante escrito de 5 de abril de 2006, que la organización del personal empleado por el Registrador y las funciones que debe realizar dependen de cada oficina liquidadora. Si bien puede existir, en determinadas oficinas, una distinción entre el personal encargado de las funciones relativas a la*



gestión del Registro de la Propiedad y el encargado de las funciones relativas a las actividades de liquidación y de recaudación, en otras oficinas se supone que el personal alterna dichas funciones según el volumen de trabajo y las exigencias del Registrador. En cualquier caso, dicho personal está vinculado al Registrador mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado, depende del Registrador y es retribuido por éste.

118 En consecuencia, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22)”.

Si bien ciertos extremos de los citados párrafos (114 a 116) pueden ser contrarios al empleo de esta jurisprudencia en el caso examinado en este informe, no es menos cierto que otros (vid. párrafo 116) no concurren (como la negociación de la retribución), debiendo destacarse que todo el entramado del sistema de asistencia jurídica gratuita conforma un régimen de Derecho público, fuertemente intervenido por la Administración competente y por los Colegios, en su vertiente de Corporaciones de Derecho público con funciones públicas atribuidas por el legislador.

Ello nos lleva al último punto a considerar.

4. El art.7.5 LIVA configura el siguiente sistema de no sujeción:

“5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”.

Esta posibilidad obligaría a construir el supuesto sobre la idea de que la dependencia existe en el marco de un sistema público de asistencia jurídica gratuita, reglado por normas administrativas y sometido a disciplina pública (la de la LAJG y la de deontológica profesional propia). En este marco, la nota de la dependencia es esencial, pues el abogado que se adscribe, o es adscrito de modo obligado, al sistema, no elige al cliente, no negocia sus honorarios y no compite en un mercado.

Lucas Blanco Rey
Madrid, 2 de febrero de 2017