

Referencia: NFC087234

DGT: 27-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2231/2023

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. *Repercusión extemporánea y tipo impositivo aplicable.* Una contribuyente contrató los servicios de un procurador para comparecer en un asunto civil al que satisfizo una provisión de fondos en octubre de 2012. El pleito concluyó en diciembre de 2017 sin haberse realizado ninguna actuación procesal posterior. El procurador emitió la minuta de sus honorarios en octubre de 2022.

En relación con el plazo para la repercusión del Impuesto, dado que, según se deduce, no se expidió inicialmente factura por las referidas operaciones en el plazo de un año posterior al devengo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en relación con la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, sino lo previsto en el art. 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el art. 88.Cuatro, que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Por consiguiente y por lo que al caso se refiere, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada, plazo que ya habría transcurrido en base a los hechos aportados.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante, en el supuesto de que la destinataria de las operaciones no estuviera obligada a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho del prestador a repercutir el mismo, no se impide que aquélla pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, este será el vigente en el momento del devengo. En consecuencia, en caso de existir repercusión extemporánea, el tipo impositivo aplicable sería el vigente en el momento del devengo de las operaciones de conformidad con lo previsto en el art. 75 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y ello con independencia del momento en que se emita y cobre la correspondiente factura que documente dichas operaciones. [Esta consulta aclara la consulta DGT, de 10-05-2023, n.º V1235/2023 ([NFC086039](#)) que, en consecuencia, queda aclarada].

PRECEPTOS:

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\)](#), arts. 4 , 5 , 75 , 88 , 89 , 90 y 164 .

[Ley 58/2003 \(LGT\)](#), arts. 85 , 88 y 89 .

[RD 1065/2007 \(RGAT\)](#), arts. 63 y 68 .

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante contrató los servicios de un procurador para comparecer en un asunto civil al que satisfizo una provisión de fondos en octubre de 2012. El pleito concluyó en diciembre de 2017 sin haberse realizado ninguna actuación procesal posterior. El procurador emitió la minuta de sus honorarios en octubre de 2022.

Cuestión planteada:

Aclaración de la contestación vinculante de 10 de mayo de 2023, número V1235-23. En particular, sobre si, en caso de repercusión extemporánea de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo o de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

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), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con

carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la consultante y al procurador que le prestó servicios, que consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

2. En relación con el devengo del Impuesto en las prestaciones de servicios, el artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992 dispone que el Impuesto se devengará:

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

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2º y 3º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

(...).”.

Por su parte, el artículo 75.Dos de la Ley del Impuesto establece:

“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.”.

Por lo tanto, el devengo del Impuesto en los servicios de procuraduría prestados a la consultante se habría producido cuando los mismos se hubieran prestado o, en su caso, cuando se hubiesen producido pagos anticipados por los mismos.

3. De la información aportada en el escrito de consulta se deduce que parte de los gastos incluidos en la minuta se corresponden con suplidos. En este sentido debe tenerse en cuenta, en relación con el tratamiento de los suplidos, que el apartado tres, número 3º del artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que “no se incluirán en la base imponible:

(...)

3º. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.”.

Las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 - BOE de 10 de septiembre- y de 24 de noviembre de 1986 – BOE de 16 de diciembre), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:

1º . Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está "supliendo".

En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de "suplido" incluida en el artículo 78 de la Ley. En tal caso, podría tratarse de una refacturación de gastos.

2º . El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º . La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En los "suplidos", la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico "suplido".

Los suplidos deberán mostrarse en la factura de forma independiente a los servicios que el agente o comisionista presta al cliente.

4º . Por último, señala la Ley que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

De acuerdo con lo anterior, si se cumplen la totalidad de los requisitos mencionados estaremos ante un suplido, operación que estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4 . En relación con el plazo para la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 88 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa."

Por otra parte, el artículo 89 de la Ley del Impuesto regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, estableciendo lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto

correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

(...).”.

Dado que, según se deduce del escrito de consulta, no se expidió inicialmente factura por las referidas operaciones en el plazo de un año posterior al devengo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992 en relación con la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, sino lo previsto en el artículo 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el apartado cuatro de dicho artículo 88, que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Por consiguiente y por lo que al objeto de la consulta se refiere, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada, plazo que ya habría transcurrido en base a los hechos aportados.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, y este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 25 de julio de 2018, con número de referencia V2221-18, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la destinataria de las operaciones no estuviera obligada a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho del prestador a repercutir el mismo, no se impide que aquélla pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente:

“(…)

CUARTO . Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(...).”.

5 . Por lo que se refiere al tipo de gravamen a aplicar a la operación objeto de consulta, el artículo 90.Dos de la Ley 37/1992 señala que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

En consecuencia, en caso de existir repercusión extemporánea en el supuesto objeto de consulta en los términos analizados en el apartado anterior, el tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sería el vigente en el momento del devengo de las operaciones de conformidad con lo previsto en el artículo 75 de la Ley 37/1992 y ello con independencia del momento en que se emita y cobre la correspondiente factura que documente dichas operaciones.

6 . La consultante también plantea en el escrito de ampliación quién sería el sujeto competente para obligar al ingreso de las cuotas repercutidas extemporáneamente en caso de aceptarse la repercusión extemporánea. En este sentido, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes, por lo que no es competente más allá de dichas materias.

No obstante debe recordarse que, de conformidad con el artículo 164.Uno.6º de la Ley 37/1992 el sujeto pasivo del Impuesto queda obligado a:

“6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

(...).”.

7 . 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.