

NUM-CONSULTA	V2825-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	02/11/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992. Ley 35/2006
DESCRIPCION-HECHOS	Se corresponde con la cuestión planteada.
CUESTION-PLANTEADA	Validez de una factura proforma, correspondiente a los honorarios de un abogado, a efectos de la deducción del IVA y de su deducibilidad en el IRPF.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>Primero. El consultante ha recibido un documento por el pago de los honorarios de un servicio prestado por un abogado, por lo que desea saber cuál es el contenido necesario de la factura a efectos de deducir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada.</p> <p>Segundo.- El derecho a deducir es objeto de regulación en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) artículos 92 a 114, señalando el artículo 97 respecto de las facturas que:</p> <p>“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.</p> <p>A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:</p> <p>1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.</p> <p>Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.</p> <p>(...).”.</p> <p>Por su parte, el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, establece, como una de las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos</p>

del impuesto, la de “expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La obligación de expedir factura es objeto de desarrollo por el Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 29 de noviembre (BOE del 1 de diciembre) en cuyo artículo 2.1 se preceptúa que:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Los empresarios o profesionales que expidan facturas deben observar, en particular y respecto de su contenido, lo dispuesto en su artículo 6 cuyo íntegro contenido es necesario para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, sin perjuicio de lo dispuesto para las facturas simplificadas en el artículo 7 cuando sea posible su emisión.

El contenido y las menciones necesarias de toda factura de acuerdo con el artículo 6 del Reglamento de facturación son:

“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.

(...)

b) La fecha de su expedición.

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

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión 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:

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

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

3.º 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.

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.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

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.

(..)

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refiere este artículo.”.

Los preceptos del Reglamento de facturación son trasposición de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada en lo que a facturación se refiere por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, la cual prevé, en su considerando 10, que “las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad. Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.”.

Adicionalmente, el artículo 218 de la Directiva 2006/112/CE señala, respecto del concepto de la factura, que:

“A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.”.

A la factura hace también referencia la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre) que

establece, en su artículo 105.1, respecto de los medios de prueba, que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En concreto, sobre los medios de prueba, señala el artículo 106 de la Ley 58/2003 que:

“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.

(...)

3. 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.

4. 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 que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”.

Interpretando conjuntamente los artículos 97 y 164 de la Ley 37/1192, los artículos 2, 6 y 7 del Reglamento de facturación, la Directiva 2006/112/CE así como los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003 puede concluirse, en primer lugar, que la factura constituye un medio de prueba preferente de la realidad de las operaciones en ellas documentadas y, por tanto, la información contenida en la misma debe ser veraz y lo suficientemente descriptiva sin que exista un modelo específico de factura aunque sí un contenido mínimo que debe observarse por aquellos obligados a expedirlas.

De acuerdo con lo anterior, debe señalarse que entre las menciones específicas exigidas por el Reglamento de facturación no se encuentra la denominación específica “factura” por lo que la consultante no puede exigir la inclusión de una expresión tal en los documentos que reciba que tendrán la consideración de factura a los efectos del impuesto cuando contenga las menciones específicas previstas en los artículos 6 o en su caso, 7 del Reglamento de facturación.

Tercero.- En el supuesto de que la operación realizada tenga una pluralidad de destinatarios deberá tenerse en cuenta, además, lo dispuesto en el artículo 14 del RD 1619/2012, según el cual:

“1. Los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura.

2. La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas únicamente será admisible en los siguientes casos:

a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios. En este caso, deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.

(...)

3. Los ejemplares duplicados a que se refiere el apartado anterior de este artículo tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.

4. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».

Cuarto. En consecuencia, para poder ejercitar el derecho a deducción quien lo pretenda deberá estar en posesión del documento original o, en un caso como el presente en que existen una pluralidad de destinatarios, de una copia del mismo.

En el caso objeto de consulta, el documento presentado como “minuta proforma” adolece de las siguientes menciones que son necesarias para poder ser considerado como una factura necesaria para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas:

1º-Falta el número de emisión, como resulta preceptivo.

2º. La fecha del documento no indica si es la de emisión y realización de la operación, y debería constar esta última si fuera distinta a aquélla.

3º. No están identificados todos los destinatarios, lo cual debe hacerse emitiendo los duplicados suficientes para identificarlos, con mención de sus respectivos domicilios y sus números de identificación fiscal.

4º. Asimismo, en el original y en cada una de las copias debe constar la base imponible y la cuota repercutida a cada uno de ellos.

Subsanados los defectos anteriores el documento presentado reuniría los requisitos para ser considerado como la factura en la que se documenta la operación, a efectos del ejercicio del derecho a la deducción.

Quinto. Por último señalar que únicamente tiene derecho a la deducción el destinatario de las operaciones sujetas y en el documento objeto de consulta denominado minuta proforma aparece el consultante no como cliente del servicio de abogacía sino bajo la denominación de “contrario”, por lo que si la obligación de pago de los servicios prestados lo fuera a causa de su condena en costas y no como cliente de los servicios de un abogado, ni el consultante ni los otros condenados en costas tendrían derecho a deducción alguno, ni debería expedirse factura alguna a su nombre.

En efecto, la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos acerca de la tributación de las costas judiciales queda resumida, por todas, en su contestación a la consulta de referencia V0888-14, de 31 de marzo, que establece lo siguiente:

“El pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso implica la indemnización a la parte ganadora de los gastos en que incurrió, entre otros, por servicios de asistencia jurídica y que son objeto de cuantificación en vía judicial. Habida cuenta de esta naturaleza indemnizatoria, no procede repercusión alguna del tributo por la parte ganadora a la perdedora, ya que no hay operación sujeta al mismo que sustente dicha repercusión. Igualmente, no habiendo operación sujeta a tributación, no procede la expedición de factura a estos efectos, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente.

Lo señalado anteriormente debe entenderse, en todo caso, sin perjuicio de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios que pudieran haberle sido prestados a la parte ganadora, que ha de percibir las cantidades en concepto de costas judiciales, por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio independiente de su actividad empresarial o profesional (por ejemplo, abogados y procuradores), con independencia del hecho de que sea precisamente el importe de tales servicios, en su caso, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, el que haya de tenerse en cuenta para determinar las costas judiciales que habrá de satisfacerle la otra parte en el proceso.

En este sentido hay que tener en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2005 (Nº de recurso 3027/1999), que en su Fundamento de Derecho primero, tercer párrafo, señala lo siguiente:

“Sentado lo anterior, en lo que atañe al argumento del impugnante éste debe ser desestimado, ya que el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado sino ante el reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquél realizados.”.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al incluirse el consultante en la factura proforma como la parte contraria en un procedimiento judicial en el que ha intervenido como abogado el emisor de la minuta, la contestación se efectúa desde el planteamiento de que el consultante ha sido condenado en costas.

En los supuestos de condena en costas este Centro directivo —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— viene manteniendo el criterio (consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13 y V2909-14, entre otras) de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados, procuradores y peritos de la parte vencedora sino una indemnización a esta última —pues se corresponde con el pago de los honorarios de abogado, procurador y perito en que esta ha incurrido—. Desde esta perspectiva, la incidencia tributaria para la parte vencedora viene dada por su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 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 del día 29):

“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con

ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

Complementando lo anterior, procede indicar que de forma correlativa, para la persona o entidad condenada al pago de las costas procesales, tal condena tiene también su incidencia tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como gasto (si se produce en el desarrollo de una actividad económica en estimación directa) o pérdida patrimonial.

Por lo que respecta a la justificación documental de este gasto o pérdida, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que “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”.

Por tanto, el consultante podrá acreditar el gasto o pérdida por los medios de prueba admitidos en Derecho el pago, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su existencia.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria.