

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V2088-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	23/06/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992. Ley 35/2006
DESCRIPCION-HECHOS	Se corresponde con la cuestión planteada.
CUESTION-PLANTEADA	El consultante, que desarrolla la actividad profesional de abogado, pregunta sobre la incidencia en IVA e IRPF de la no percepción de honorarios por haberse pactado su cobro solo en el supuesto de resultado positivo de la demanda: "cuota litis".
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>Primero. - La persona física consultante ejerce la actividad de abogado pactando con algunos de sus clientes que sólo percibirá una retribución por tales servicios cuando prospere la acción judicial ejecutada.</p> <p>El consultante se cuestiona acerca de los posibles efectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos casos en los que la reclamación en cuestión no prospere y el mismo no perciba ninguna retribución por los servicios prestados.</p> <p>Segundo.- De acuerdo con el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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."</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

(...)

En consecuencia, la persona física consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero.- La realización de prestaciones de servicios a título gratuito por empresarios o profesionales ha sido objeto de análisis detallado por este Centro directivo en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas (BOE de 4 de enero).

Si bien el ámbito objetivo sobre el que la mencionada Resolución despliega sus efectos interpretativos se refiere a un sector económico y a unas operaciones concretas (a estos efectos, el título de la Resolución resulta suficientemente elocuente), la argumentación que se contiene en la misma puede extenderse en gran parte al supuesto consultado.

En este sentido, en el apartado III de la citada Resolución 5/2004 se analiza del siguiente modo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a las operaciones realizadas a título gratuito:

"(...) Aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que, siguiendo con la jurisprudencia del Tribunal, el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, Mohsche

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la existencia de un requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, lo cierto es que sí que informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan.

Este requisito sí que consta en la norma comunitaria, que somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan «para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa».

Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

En particular, en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, Asunto C-258/95, Julius Fillibeck Söhne, el Tribunal excluye del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el Impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial.

El apartado 29 de esta Sentencia establece que «hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores». El párrafo 33 de la misma concluye: «las

peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por Julius Fillibeck Söhne en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa».

A partir de las consideraciones anteriores, la Resolución 5/2004 continúa señalando lo siguiente:

“Ha de señalarse, no obstante, que esta misma sentencia reconoce la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden gravadas por el Impuesto.

Esta misma interpretación se reitera por el Tribunal europeo en la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el Asunto C-155/01, Cookies World.

En el supuesto de que, tras analizar la posibilidad de que las operaciones se hubieran realizado a título oneroso o fueran accesorias de otras realizadas a título oneroso, se hubieran descartado las mismas y tuviese que admitirse que la cesión del elemento en cuestión es una operación efectuada a título gratuito, en la medida en que la misma no tenga otra razón de ser que la comercialización de los productos de la empresa que hace la cesión, habría que concluir que se trata de una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, no quedaría sujeta al tributo en concepto de autoconsumo de servicios.

(...)

La realización de cualquiera de las operaciones reseñadas, que no se pueden considerar en ningún caso como limitativas del derecho a la deducción, en modo alguno puede perjudicar el nacimiento y ejercicio del citado derecho por parte de las empresas que realicen las mencionadas cesiones. En consecuencia, este derecho nacerá y se ejercerá en las condiciones que establece con carácter general el Título VIII de la Ley del Impuesto.”.

Estas consideraciones fueron recogidas en la redacción del artículo 12. 3º de la Ley 37/1992, dada a dicho precepto por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre), que establece la sujeción al impuesto, en concepto de autoconsumo de servicios, de las siguientes operaciones:

“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.”.

Cuarto. - De la información facilitada en el escrito de consulta parece deducirse que los servicios de abogacía por los que no recibe contraprestación de su cliente cuando no prospera la acción judicial ejecutada parecen tener por finalidad la promoción de su actividad profesional, por cuanto que contribuyen a la obtención y a la fidelización de nuevos clientes.

En tales circunstancias, y de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores, no resultaría procedente entender que la prestación gratuita del servicio de abogacía en estos supuestos satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, y en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, en la promoción de los fines propios de su actividad profesional.

En consecuencia, de mediar las circunstancias expuestas, el referido servicio de abogacía a título gratuito no determinaría la realización del supuesto de autoconsumo a que se refiere el artículo 12. 3º de la Ley 37/1992.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 28 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) recoge las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de actividades económicas, reglas entre las que procede referir aquí —pues es el objeto de la consulta— la que se establece en su apartado 4

“Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último".

Conforme con esta configuración normativa, las prestaciones de servicios a terceros de forma gratuita deben computarse a valor normal de mercado.

Ahora bien, en el presente caso, las prestaciones individualizadas de servicios profesionales sin contraprestación efectuadas por el consultante (por aplicación del pacto de "cuota litis") no pueden aislarse del marco del ejercicio de la actividad profesional de abogado en su conjunto, actividad en la que se va afianzando esta modalidad de acuerdo sobre honorarios a resultados positivos, por lo que no se trata de una prestación gratuita de servicios, sino de la no obtención de unos ingresos profesionales en función de un resultado judicial negativo.

Por tanto, la consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior no puede ser otra que considerar inoperante la regla establecida en el apartado 4 del artículo 28 de la Ley del Impuesto en los supuestos de no generación de honorarios profesionales por la existencia de pacto de "cuota litis" en la relación contractual entre abogado y cliente. En este punto, procede indicar que la existencia de pacto de "cuota litis" podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en Derecho, tal como resulta de lo dispuesto en artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se 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".

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