

El asesor fiscal del Consejo General responde a las preguntas de los procuradores

ENVÍE SUS CONSULTAS

Esta sección relativa a temas fiscales está abierta a las preguntas de nuestros lectores. Si lo desean, pueden hacer llegar sus consultas a la dirección de correo electrónico

crada@crada.es

En sucesivos números de la revista iremos publicando todas aquellas respuestas que sean de interés general. Muchas gracias por su colaboración.

Consulta de un procurador de Vizcaya

En estos momentos me encuentro experimentando las "atenciones" de una subinspectora de Hacienda, quien me explica que ellos consideran que toda provisión de fondos que haya recibido lleva IVA y debía haberse declarado.

Yo he alegado que las provisiones recibidas, por ejemplo, para el pago de las tasas judiciales del modelo 696 o del impuesto de actos jurídicos documentados, o para abonar los honorarios del registrador de la propiedad (girados a nombre del cliente) no llevan IVA, y que por tanto no deberían sancionarme por ello ni incluir toda provisión de fondos en el cajón de sastre del IVA no declarado por mi parte.

Como no atienden a razones, necesito saber si estoy en lo cierto y si las provisiones recibidas por los procuradores tienen alguna especialidad en el tratamiento fiscal, y si así fuera, si existe alguna forma documental de demostrarlo a través de resoluciones habidas en el TEAC o en el contencioso-administrativo.

IVA y provisión de fondos

RESPUESTA

Ni en la Ley del IRPF ni en la del IVA existe una disposición sobre cómo deben tributar las provisiones de fondos.

Una de las obligaciones formales del profesional es llevar un libro de provisiones de fondos y un libro de suplidos distinto del libro de ingresos o del de gastos, por lo que, lógicamente, los conceptos de provisión y suplido son diferentes a los de ingreso y gasto, pues si no en la ley se establecería la obligación de la llevanza de libros específicos.

Asimismo, en ninguna norma, sea relativa al IRPF o al IVA, se establece cómo deben tributar las provisiones de fondos. Lo que la Administración puede hacer es interpretar, pero sólo interpretar.

A continuación de estas líneas incorporo el texto completo de dos contestaciones de la Dirección General de Tributos donde se establece claramente que las provisiones destinadas a gastos suplidos del cliente no serán consideradas ingresos, y las provisiones destinadas a pago anticipado de los derechos serán consideradas como ingresos en el momento de su cobro y sujetas al IVA e IRPF, en su caso.

A nuestro juicio, admitido por Hacienda en muchas inspecciones, si la provisión de fondos tiene como fundamento cubrir los gastos suplidos que genere el pleito, no se debe emitir con IVA ni retención. En la práctica, en una inspección, Hacienda exige que se le demuestre que las provisiones por asuntos no minutados se correspondan con pleitos que siguen en curso y que, por lo tanto, pueden seguir generando gastos suplidos que se deberán cubrir con las correspondientes provisiones. Si, por el contrario, la Administración detecta que una provisión se corresponde con un asunto terminado que no se ha facturado, considerará como ingreso la provisión que por el mismo se ha cobrado, descontando, lógicamente las cantidades destinadas a suplidos justificados.

En el caso de un procurador, hay que dejar bien claro una serie de premisas conforme a las cuales las provisiones de fondos nunca pueden ser consideradas como ingreso mientras dure el procedimiento:

1) El procurador, conforme a las normas procesales, está obligado a soportar los gastos del pleito, para lo cual, ciertamente, tiene derecho a solicitar fondos.

2) Los gastos de los procedimientos, que se desarrollan casi siempre a lo largo de varios años, dependen de lo que disponga el tribunal o de circunstancias indeterminadas. Es decir, a diferencia de otras profesiones que también manejan fondos del cliente para gastos, el procurador no lo hace voluntariamente, sino obligado por

la norma, y, además, al iniciarse el procedimiento desconoce a cuánto ascenderán los gastos suplidos, cuáles serán éstos, y cuándo se devengarán. Evidentemente, dada la situación, lo que no se puede hacer es destinar a ingreso propio las provisiones recibidas, como pretende en tu caso Hacienda.

3) El procurador siempre actúa por mandato del cliente, situación que se demuestra con el poder otorgado.

Además de los textos de las dos consultas que acompaño, recuerdo que en la página web de Hacienda (www.aeat.es), en el apartado "Normativa y criterios interpretativos", Dirección General de Tributos, indicando Ley 37/1992 y como cuestión planteada "provisión de fondos", se encuentran diversas consultas, ninguna sobre abogado o procurador, donde se mantiene que la provisión es ingreso si no está destinada a gastos suplidos. □

DGT, Consulta nº 2024-98 de 30 diciembre 1998, efectuada por una abogada

Si las provisiones de fondos van dirigidas a retribuir con carácter de pagos a cuenta una prestación de servicios profesionales, deberán ser consideradas como un pago anticipado de la minuta de honorarios que debe ser girada una vez finalizada la prestación del servicio; en consecuencia, dichas provisiones de fondos se encontrarán sujetas al IVA como pago anticipado por la prestación de servicios profesionales, al tipo que corresponda, e igualmente existirá obligación de retener a cuenta del IRPF por los rendimientos satisfechos en contraprestación de una actividad profesional. Por el contrario, el importe de aquellas provisiones de fondos dirigidas al pago de gastos en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo, no formará parte de la contraprestación obtenida y, en consecuencia, no se incluirá en la base imponible del IVA que grava la operación, debiéndose hacer constar en factura su naturaleza de suplido o suma pagada en nombre y por cuenta del cliente. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si conforme a lo expuesto, los gastos tuvieran la naturaleza de suplidos, para el profesional no serían ni ingresos computables ni gastos deducibles, a efectos de su imposición personal.

CONTESTACIÓN

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido debe indicarse que tras la publicación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 78, tres, 3º de la misma omitió de entre los requisitos que debían cumplirse para que las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente no se incluyeran en la base imponible, su contabilización en las correspondientes cuentas específicas.

En consecuencia, los requisitos que deben cumplirse a partir de 1 de enero de 1993 (fecha de entrada en vigor de la citada Ley) son:

- ▶ Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente; debiéndose acreditar ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario.
- ▶ El pago de las referidas sumas debe efectuarse en virtud de mandato expreso verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe. El referido mandato podrá ser general para todos los suplidos que se originen o específico para determinados suplidos.
- ▶ La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en derecho.

Por otro lado, el artículo 3 del Real Decreto 2.402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, recoge los datos o requisitos que deben contener las facturas, y en su apartado 2 señala que se deberá expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la correspondiente factura se hará indicación expresa de esta circunstancia.

Resumiendo, se puede afirmar que, si las provisiones de fondos van dirigidas a retribuir con carácter de pagos

a cuenta una prestación de servicios profesionales, deberán ser consideradas como un pago anticipado de la minuta de honorarios que debe ser girada una vez finalizada la prestación del servicio; en consecuencia, dichas provisiones de fondos se encontrarán sujetas al IVA como pago anticipado por la prestación de servicios profesionales, al tipo que corresponda, e igualmente existirá obligación de retener a cuenta del IRPF por los rendimientos satisfechos en contraprestación de una actividad profesional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Reglamento de este impuesto, siempre y cuando quien satisfaga dicho rendimiento esté obligado a retener.

Por el contrario, el importe de aquellas provisiones de fondos dirigidas al pago de gastos en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo, no formará parte de la contraprestación obtenida y, en consecuencia, no se incluirá en la base imponible del IVA que grava la operación, debiéndose hacer constar en factura su naturaleza de suplido o suma pagada en nombre y por cuenta del cliente.

En este caso, el profesional vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación, expedida a nombre del cliente, y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si conforme a lo expuesto, los gastos tuvieran la naturaleza de suplidos, para el profesional no serían ni ingresos computables ni gastos deducibles, a efectos de su imposición personal.

En cuanto a los libros-registro que debe llevar la profesional, es a raíz de la

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su posterior Reglamento, cuando nace la exigencia de un libro-registro de provisiones de fondos y suplidos para los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales (artículo 67, apartado cuatro del Reglamento, tras la modificación introducida en dicho artículo por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero).

Esta exigencia hay que entenderla en el sentido de distinguir, en aquellos profesionales que en el ejercicio de su actividad reciben fondos de sus clientes tanto para anticipar el importe de los gastos que realizan por cuenta de los mismos como para cubrir los propios honorarios profesionales, ambos destinos.

Se trata de un único libro en el que se anotarán tanto las provisiones de fondos como los suplidos, siendo en principio válido cualquier tipo de libro sin que se requiera un modelo específico. El artículo 67, anteriormente citado, ha sido desarrollado por la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de libros-registros en el IRPF (modificada a su vez por la Orden de 31 de octubre de 1996). En la misma se establecen los datos que deben con-

signarse en cada uno de los 4 libros-registro que están obligados a llevar los sujetos pasivos que desarrollen actividades profesionales; y en relación con el libro-registro de provisiones de fondos y suplidos señala que, en el mismo se anotarán:

- El número de la anotación.
- Naturaleza de la operación (provisión o suplido).
- Las fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
- El importe de los mismos.
- El nombre y apellidos o denominación social del pagador de la provisión o receptor del suplido.
- El número de la factura o documento equivalente o sustitutivo en el que se refleje la operación. Cuando no exista obligación de emitir factura, documento equivalente o sustitutivo, los fondos y suplidos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro-registro el número que corresponda en cada caso.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 62 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que:

Los libros o registros que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los sujetos pasivos, podrán ser utilizados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este Reglamento.

En consecuencia, los sujetos pasivos del IVA que, en virtud de lo dispuesto en las normas reguladoras del IRPF, estuviesen obligados a llevar el libro-registro de ingresos, el de gastos, el de bienes de inversión y el de provisiones de fondos y suplidos, podrán utilizar dichos libros en sustitución de los de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias exigidos a los empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, siempre que los mismos se ajusten a los requisitos exigidos por el Reglamento del IVA.

Para terminar, debe señalarse que, dado que como ya se ha indicado, a efectos del IVA los suplidos no forman parte de la contraprestación obtenida, e igualmente tampoco serían ingresos computables ni gastos deducibles a efectos de la imposición personal de la profesional, ésta no deberá incluirlos en las declaraciones-liquidaciones trimestrales que esté obligada a presentar. □

DGT, Consulta nº 1285-97 de 19 junio 1997

Las provisiones de fondos percibidas por la consultante con anterioridad a la realización de los correspondientes servicios tendrán, con carácter general, la consideración de pagos anticipados cuyo cobro origina el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido. Únicamente en el caso de que las provisiones de fondos se efectuaran por el cliente para compensar o reembolsar a la consultante por las sumas pagadas o que hayan de pagarse por ésta en nombre y por cuenta de aquel y en virtud de mandato expreso no procedería la repercusión del impuesto.

Tratamiento de las cantidades percibidas por la consultante antes de prestar los correspondientes servicios a efectos del IVA:

A) Fundamentos de derecho

- I. El artículo 4, apartados uno y dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone lo siguiente:

Artículo 4.—Hecho imponible.

Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y presta-

ciones 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.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios

efectuadas por las sociedades mercantiles.

- b. Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

De conformidad con lo anterior, los servicios prestados por la consultante estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que, de acuerdo con las normas de la Ley 37/1992 relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios, se entiendan efectuados en el territorio de aplicación del mismo, constituido por la Península Ibérica e Islas Baleares.

- 2. Las normas relativas al devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se contienen en el artículo 75 de la Ley 37/1992, que se refiere de forma específica a los pagos efectuados con anterioridad a la realización del hecho imponible en los siguientes términos:**

Artículo 75.–Devengo del Impuesto.

(...)

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.”

Por lo tanto, las provisiones de fondos recibidas por la consultante con anterioridad a la efectiva prestación de servicios por ella tendrán, con carácter general, la consideración de pagos anticipados, cuyo cobro origina el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida correspondiente a los importes percibidos por la consultante.

Por dichos pagos anticipados deberá la consultante emitir factura, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar

factura que incumbe a los empresarios y profesionales (BOE de 30 de diciembre), que en el párrafo primero de su artículo 6º dispone lo que sigue:

“Artículo 6º. Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser emitidos en el mismo momento de realizarse la operación o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho momento o del último día del período a que se refiere el apartado cuarto del artículo 2º de este Real Decreto. Las operaciones se entenderán realizadas según los criterios establecidos en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para el devengo de dicho Impuesto”.

- 3. El artículo 78 de la Ley 37/1992 establece las reglas generales relativas a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, señalando el tratamiento que a estos efectos deben recibir los suplidos en su apartado tres, 3º, que dispone lo que sigue:**

Artículo 78.–Base imponible. Regla general.

(...)

Tres. 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.”

Esta Dirección General ha concretado el concepto y alcance de los “suplidos” a efectos de este Impuesto en varias resoluciones, señalando que han de concurrir los siguientes requisitos:

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 expedida a cargo del citado cliente y no del intermediario, agente, consignatario o comisionista que le está “supliendo”.

Si es una mediación en un cobro, será el cliente el que emitirá la correspondiente factura por el bien entregado o servicio prestado a su destinatario, aunque sea el mediador quien recibe el importe directamente para luego trasladarlo a su cliente.

Cuando el destinatario de la factura emitida por quien entrega el bien o presta el servicio no es el cliente, sino el intermediario, agente, consignatario o comisionista que actúa por su cuenta, o éste mismo emite la factura por un bien entregado o un servicio prestado, se produce una intermediación en nombre propio y no del cliente, aunque siempre sea por su cuenta, y no podrá ya aplicarse la regla de los “suplidos”.

Debe recordarse en relación con esto que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11, apartado dos, número 15º de la Ley del Impuesto, en las operaciones de mediación y en las de agencia o comisión, cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

En consecuencia, cuando se trate 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.

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

El referido mandato podrá ser general para todos los suplidos que se originen o específico para determinados suplidos.

La exigencia del mandato del cliente excluye la posibilidad de considerar como “suplidos” los gastos en que haya incurrido el empresario sin conocer el nombre de su posible cliente. El hecho de que los gastos en que incurra puedan luego ser repercutidos al cliente ya conocido no justifica ni determina su carácter de “suplido” sino que se trataría de un coste más de la actividad propia del citado empresario a incluir

posteriormente en el importe total de la contraprestación que éste exigirá por prestar sus servicios.

3º.-Justificación de la cuantía efectiva de tales gastos, que 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”, ya que el mediador no se limita a trasladar un coste sino que ha añadido valor al servicio de que se trate. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando el mediador obtiene descuentos o condiciones especiales en función de su propio volumen de facturación con un determinado proveedor de bienes y servicios, cargando luego el mediador su coste a sus propios clientes. En este caso, aunque el gasto en que ha incurrido el mediador era por cuenta de su cliente se da una clara mediación en nombre propio que, como ya se ha indicado, excluye la posibilidad del “suplido”.

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

Este último elemento es consecuencia lógica de lo ya señalado. Si la factura se ha expedido a cargo del cliente y no del mediador que le está supliendo en el pago, sólo el cliente soportará el Impuesto por repercusión directa y podrá deducirlo.

También podrán considerarse destinadas a “suplidos”, si concurren las circunstancias anteriores, las provisiones de fondos consistentes en el anticipo de una cantidad global a justificar en función de los “suplidos” habidos. No obstante, formarán parte de la base imponible y originarán el devengo del Impuesto las cantidades que se destinen efectivamente a retribución de servicios prestados en nombre propio, cualquiera que sea la calificación que las partes den a la contraprestación.

Así como la normativa vigente hasta 1 de enero de 1993 en el Impuesto sobre el Valor Añadido exigía expresamente que los “suplidos” estuvieran contabilizados en cuentas específicas, en la Ley 37/92 citada nada se indica sobre este extremo, debiendo entenderse que la contabilización y registro de estas operaciones se hará en la forma establecida por las disposiciones específicas que regulan estas materias (legislación mercantil, Plan General de Contabilidad, etcétera).

Por lo tanto, únicamente en el caso de que las provisiones de fondos se efectuaran por el cliente para compensar o reembolsar a la consultante por las sumas pagadas o que hayan de pagarse por ésta en nombre y por cuenta de aquel y en virtud de mandato expreso del mismo, en los términos y con los requisitos señalados en el artículo 78, tres, 3º de la Ley 37/1992 y en los párrafos anteriores de este apartado 3, no procedería la repercusión del impuesto sobre las provisiones de fondos citadas, en la cuantía que corresponda a dichas sumas.

4. El artículo 80 de la Ley 37/1992 enumera los supuestos en que procede la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, disponiendo en su apartado cuatro lo que sigue:

Artículo 80.-Modificación de la base imponible.

(...)

Cuatro. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

Por lo tanto, en el caso de que el impuesto repercutido por los cobros anticipados percibidos por la consultante sea superior al definitivamente procedente, por haberse fijado provisionalmente la base imponible en cuantía superior a la fijada posteriormente con carácter definitivo (por ejemplo, porque el importe de los suplidos efectuados sea superior al inicialmente estimado) procederá la modificación de la base imponible y de la repercusión

efectuada así como, en su caso, de las deducciones practicadas por el destinatario de los servicios, en los términos señalados en los artículos 80, 89 y 114 de la Ley 37/1992.

B) Resolución.

En consecuencia, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente Resolución:

1. Las provisiones de fondos percibidos de su cliente por la entidad consultante con anterioridad a la realización por esta de los correspondientes servicios tendrán, con carácter general, la consideración de pagos anticipados cuyo cobro origina el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichos servicios por el importe efectivamente cobrado por la consultante. Esta deberá emitir factura por dichos pagos anticipados en la forma prevista en el Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre.
2. Únicamente en el caso de que las provisiones de fondos se efectuaran por el cliente para compensar o reembolsar a la consultante por las sumas pagadas o que hayan de pagarse por ésta en nombre y por cuenta de aquel y en virtud de mandato expreso del mismo, en los términos y con los requisitos señalados en el artículo 78, tres, 3º de la Ley 37/1992 y en el apartado 3 de los fundamentos de derecho anteriores, no procedería la repercusión del impuesto sobre las provisiones de fondos citadas, en la cuantía que corresponda a dichas sumas.
3. La modificación de la base imponible del Impuesto correspondiente a los servicios prestados, de la repercusión y, en su caso, de las deducciones efectuadas por el destinatario de éstos, procederá en los términos señalados en el apartado 4 de los fundamentos de derecho anteriores.
4. Lo que le comunico para su conocimiento y efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria según redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio (Boletín Oficial del Estado del 22). □