

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2025

Sala 1.^a

R.G. 5839/2023

SUMARIO:

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Prestación única o trabajos parciales individualizados. En el devengo en prestaciones de servicios debe analizarse si se trata de servicios de prestación única o de trabajos parciales individualizados. Si se trata de una prestación única el devengo se produce a su finalización, a salvo de la existencia de pagos anticipados. De existir un único contrato en el que pueden individualizarse las prestaciones de servicios comprendidas en el mismo, el devengo de ellas se produce cuando se presten cada una. En el caso concreto se analiza el servicio de asistencia jurídica en una reclamación indemnizatoria, el cual se considera de prestación única, por lo que el devengo se entiende producido cuando se concluyan las prestaciones respectivas.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 31/07/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 28/07/2023 contra la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por la entidad **XZ**, S.L.P. al reclamante por la prestación de servicios de abogacía.

SEGUNDO.- Con fecha 1 de julio de 2023, la entidad **XZ**, S.L.P. (...) emite la factura (...) en la que consta la siguiente información:

- Receptor: **Ecx** (DNI: ...), dirección: ... (PAÍS_1).
- Concepto: "*Honorarios de asistencia y apoyo legal en la reclamación indemnizatoria por la pérdida de **Fcx** interpuesta por el despacho **JP...** (... , PAÍS_2) en el Juzgado de ... (... , PAÍS_2), derivada del accidente (...) ocurrido el .../.../19 en PAÍS_3*".
- IVA: 120.696,98 euros
- Base Imponible: 573.868,34 euros más 879,17 euros de gastos.
- Suplidos: 2.138,9 euros.
- Total a pagar: 697.583,39 euros.

TERCERO.- **Ecx**, residente en PAÍS_1, interpuso la presente reclamación económico-administrativa (R.G. 00-05839-2023) contra **XZ**, S.L.P. el día 28/07/2023.

El día 01/08/2023 se comunica a la entidad reclamada la existencia de dicha reclamación y se le otorga el plazo de un mes para que presente escrito personándose y adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en Registros públicos. Dicho acto es notificado el día 02/08/2023 al acceder a su contenido, a través de la DEHÚ de la entidad, Enn como representante de la misma.

El día 30/8/2023 la entidad reclamada, **XZ**, S.L.P., se persona y aporta la siguiente documentación:

Síguenos en...



- DOCUMENTO Nº 2 Acuerdo de honorarios XZ-JP-Ecx que da lugar a la factura.
- DOCUMENTO Nº3 Demanda de procedimiento judicial contra **DR** en PAÍS_2.
- DOCUMENTO Nº4 Contestación a la demanda de DR.
- DOCUMENTO Nº5 Reclamación de daños para los familiares de Fcx y solicitud de juicio con jurado.
- DOCUMENTO Nº6 Resolución judicial constatando admisión de responsabilidad por **DR**.
- DOCUMENTO Nº7 Acuerdo transaccional firmado bilingüe.
- DOCUMENTONº8 Solicitud aprobación judicial de acuerdo y archivo.
- DOCUMENTO Nº9 Resolución archivo por acuerdo Juez **Dmv**.
- DOCUMENTO Nº10 Liquidación acuerdo extrajudicial.
- DOCUMENTO Nº11 Factura JP Ecx.
- DOCUMENTO Nº12 Factura **XZ** (...) **Ecx**.

En el acuse de recibo de dicha información, consta como representante de la entidad: **Usj** (...).

CUARTO.- El día 13 de septiembre de 2023 se puso de manifiesto el expediente al reclamante y a la entidad reclamada, siendo notificado el acto los días 27 y 14 de septiembre de 2023 respectivamente. En dicho acto administrativo se concede el plazo de un mes para que pueda examinar el expediente y presentar un escrito de alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que estime convenientes.

Consta que tanto el reclamado como el reclamante acceden al contenido del expediente los días 20/09/2023 y 04/10/2023 respectivamente.

QUINTO.- **Ecx** presenta las siguientes alegaciones el día 24/10/2023:

- La factura se corresponde con los servicios de abogacía prestados por **XZ** (XZ, S.L.P.). Dichos servicios consisten en la representación del reclamante en un procedimiento judicial desarrollado en PAÍS_2, como consecuencia del accidente ... que tuvo lugar en PAÍS_3, contra empresas PAÍS_2.

- En virtud de lo establecido en el artículo 69.Dos de la LIVA, al tratarse de servicios de abogacía, la operación no está sujeta en territorio español.

- Por lo que se refiere a la regla de utilización efectiva del artículo 70.Dos de la LIVA considera:

- Por un lado, alega que debe resultar de aplicación la redacción del artículo previa a la modificación con efectos a partir del 1 de enero de 2023 por el tiempo que transcurre desde el inicio de la prestación del servicio, finales de 2019, hasta el 31/12/2022 puesto que se trata de la prestación de un servicio continuado durante 3 años (desde el estudio del caso y presentación de la demanda, hasta la negociación y solicitud de homologación judicial del acuerdo).
- Por otro lado, defiende que la única conexión de la operación en cuestión con el territorio español es el domicilio de **XZ**, puesto que el reclamante es residente en PAÍS_1 y no hay una utilización efectiva de dichos servicios en España. Concretamente indica: "*¿qué utilización efectiva realiza, del servicio jurídico facturado por un bufete ..., el beneficiario, residente fiscal en PAÍS_1, de una indemnización por un .. fallecido en un accidente (...) en PAÍS_3, en relación con el cual resultaron demandadas varias empresas PAÍS_2 y, como consecuencia, el procedimiento judicial se desarrolló en PAÍS_2?*"

- Por último, indica que considera que la repercusión efectuada por **XZ** al resto de integrantes de la familia, también receptores de la indemnización y de los servicios en cuestión, es correcta puesto que residen en España. No obstante, el reclamante reside en PAÍS_1 por lo que entiende que él no debería haber soportado el IVA repercutido en la factura adjuntada junto con la reclamación.

Síguenos en...



No consta que la reclamada haya presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si los servicios prestados por **XZ** a **Ecx** se entienden localizados en el territorio español y, por ende, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

TERCERO.- En primer lugar, para determinar el **ámbito temporal** de las normas tributarias, nos remitimos a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 58/2003 General Tributaria (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se configuran como hechos imponibles del Impuesto, y grava los mismos operación por operación, esto es, de manera aislada. Se trata, en consecuencia, de un impuesto de devengo instantáneo, que se produce operación por operación. Por lo tanto, para determinar la normativa aplicable al caso debemos remitirnos al devengo de la operación.

La actividad desarrollada por la entidad **XZ**, consistente en la representación y defensa en un procedimiento judicial, se configura, a efectos del IVA, como prestación de servicios.

En relación al **devengo** de las prestaciones de servicios, el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), señala lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

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

La regla señalada resulta en un concepto jurídico indeterminado que habrá de concretarse caso a caso, en función de las circunstancias concurrentes y teniendo en cuenta la naturaleza de los servicios prestados.

De la documentación que figura en el expediente, el reclamante contrató a **JP** para que, conjuntamente con **XZ**, le prestasen servicios de asesoramiento y representación en un proceso judicial que se desarrollaba en PAÍS_2 contra **LM**, ...**DR** HS y otras entidades PAÍS_2 como consecuencia de un accidente ... en el que falleció su hermano.

Síguenos en...



En particular, la entidad reclamada **XZ** prestaba los servicios de asesoramiento y representación local al reclamante, en apoyo a los servicios prestados por JP.

Dichos servicios derivan de un acuerdo de representación de ... de 2019 en el que consta que, como compensación de sus servicios, los abogados de **XZ** percibirán un porcentaje en función de los honorarios percibidos por los abogados de **JP**, que se determinan a su vez en según un porcentaje de la indemnización que, en su caso, perciban los demandantes.

Asimismo consta que los honorarios "serán pagaderos en el momento en que se llegue a un acuerdo o se desestime el caso y se reciba el pago de dicha sentencia o acuerdo".

Por otro lado, cabe destacar que el proceso judicial deriva de un accidente (...) que tuvo lugar el ... de 2019. La demanda en cuestión se interpuso en los tribunales de PAÍS_2 el día ... de 2019 y no fue hasta el 28 de abril 2023 que se firmó el acuerdo transaccional el cual fue homologado judicialmente el ... de 2023, en el que consta la indemnización a percibir por el reclamante.

La fecha de emisión de la factura de los servicios prestados por **XZ** tuvo lugar el 1 de julio de 2023.

Ciertamente, no es infrecuente que, en procesos judiciales de cierta envergadura, los servicios de la representación se prolonguen a lo largo de diversas instancias, que implican años, por lo que la cuestión referida al momento en la que los servicios se presten, ejecuten o efectúen, requiere de un análisis concreto de las circunstancias que concurren.

En este sentido, quiere referir este Tribunal, la posibilidad de que los mismos, pudieran tener cabida en lo señalado en el artículo 75.Uno.7º de la Ley del IVA, que señala:

"7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha."

Pese a que el servicio al que nos referimos, se produce de manera continuada en el tiempo, no reúne los requisitos contemplados para la aplicación de la regla referida, que está prevista para actos de ejecución reiterada iguales e idénticos entre sí y que se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Por su parte, hemos de tener en cuenta, en cualquier caso, lo señalado en el artículo 75.Dos de la Ley del IVA:

"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."

Existe, al respecto, doctrina de este Tribunal que señala que en los **servicios prestados por procuradores y abogados**, el **devengo** ha de considerarse producido cuando se concluyan las prestaciones respectivas, sin que la emisión de sus minutas tengan consecuencias a estos efectos.

Este TEAC, se ha referido en sus resoluciones de 25 de septiembre de 2002 (R.G. 00-02836-2000) y de 27 de marzo de 2012 (R.G. 00-05338-2009), a cuestiones que resultan relevantes a efectos de la controversia que nos ocupa.

Síguenos en...



En la primera de las resoluciones señaladas, este TEAC, en unificación de criterio, señaló (el subrayado es de este Tribunal):

"SEGUNDO.- La cuestión que plantea el expediente se refiere al devengo de los servicios de abogacía prestados por el reclamante. De la lectura de los apartados Uno.2º y Dos del artículo 75 de la Ley 37/1992 este Tribunal extrae el mismo criterio esgrimido por el recurrente, esto es, que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de los citados servicios es independiente de la fecha de su pago salvo que el mismo se produzca de forma anticipada antes de que finalice la prestación de dichos servicios, en cuyo caso el devengo de lo pagado anticipadamente se anticipa a dicho momento por lo que se refiere a la parte satisfecha. Dicho devengo, salvo la excepción del anticipo señalada, se produce una vez finalizada la prestación de los servicios, siendo independiente del momento en que se minuten los mismos o de la demora en su pago, sin perjuicio de que la factura pueda servir como medio de prueba."

Por su parte, señala la segunda de las resoluciones referidas (el subrayado es de este Tribunal):

"Ahora bien, no siempre los servicios prestados se limitan a la realización de un servicio único, en cuyo caso el devengo se producirá a la finalización del mismo, sino que puede ocurrir que el servicio contratado incluya distintos servicios individualizados, en cuyo caso la determinación del devengo estará condicionada por el contenido de los pactos suscritos entre las partes.

En este último caso pueden darse a su vez, dos situaciones:

- Si se conciertan distintas prestaciones autónomas, aunque estén relacionadas entre sí, el devengo del impuesto se entenderá realizado cuando se realicen cada una de dichas prestaciones por la parte de contraprestación correspondiente.

- Si se concertase una sola prestación configurada de forma unitaria, aunque su realización se realice en varias fases, el Impuesto se devengará cuando concluya totalmente la prestación del servicio.

Todo ello, sin perjuicio de que, en cualquier caso, cuando se efectúen pagos anticipados, anteriores a la realización de los hechos imposables ya reseñados, el devengo del impuesto se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

Por lo tanto, el impuesto se devengará en el momento en el que concluya la prestación, es decir, con el acuerdo transaccional que acoge las pretensiones del cliente, el reclamante, concluyendo el servicio en cuestión con aquel.

Así las cosas, el **devengo** del impuesto tuvo lugar el **28 de abril de 2023** y, a la hora de resolver la presente cuestión, debemos aplicar la normativa vigente en dicha fecha.

CUARTO.- Entrando al **fondo del asunto**, este Tribunal debe determinar si la prestación del servicio de abogacía debió entenderse localizada en el territorio de aplicación del impuesto o no.

A este respecto, el artículo 69 de la LIVA establece (el subrayado es nuestro):

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los arts. 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

(...)

2º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o

Síguenos en...



establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

(...)

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del art. 70 de esta Ley.

(...)"

Por lo tanto, como regla general, cuando el destinatario de la operación sea un consumidor final (destinatario que no sea empresario o profesional), las prestaciones de servicios se localizan en la sede del prestador, en este caso, España.

No obstante lo anterior, el propio artículo 69 de la LIVA, en su apartado Dos, establece una excepción a dicha regla general, determinando que no se encuentran localizados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) determinadas categorías de servicios (entre los que encontramos los de abogacía), cuando el consumidor final está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión Europea.

En el presente caso, la factura en cuestión se emite a nombre del reclamante -constando su domicilio en PAÍS_1- y **Ecx** acredita su residencia en PAÍS_1, puesto que aporta el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades competentes en PAÍS_1 (periodos 2021 a 2023).

Por lo tanto, resulta de aplicación la excepción prevista en el apartado d) del artículo 69.Dos de la LIVA, ya que estamos ante la prestación de un servicio de asesoramiento y abogacía, por parte de una entidad española a un consumidor final residente fuera de la Comunidad.

QUINTO.- Tal y como indica el reclamante, podría plantearse la aplicación de la **regla de utilización efectiva**, regulada en el artículo 70.Dos de la LIVA, cuya redacción en la fecha de devengo es la siguiente:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de arrendamiento de medios de transporte"

Por lo tanto, en el caso de que la utilización, consumo o explotación del servicio de asesoramiento y abogacía se produzca en el TAI, podría entenderse localizado en dicho territorio en virtud de la regla prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

De acuerdo con la información que obra en el expediente, nada indica que el servicio se utilice de forma efectiva en territorio español puesto que el procedimiento judicial se desarrolló en PAÍS_2, y el destinatario de la indemnización y de los servicios prestados por **XZ** reside en PAÍS_1, percibiendo directamente la indemnización en cuestión en una cuenta corriente de un banco PAÍS_1.

Síguenos en...

Teniendo en cuenta todo lo anterior, los servicios prestados por **XZ** a **Ecx** en concepto "*Honorarios de asistencia y apoyo legal en la reclamación indemnizatoria por la pérdida de Fcx interpuesta por el despacho JP de ...(...,PAÍS_2) en el Juzgado de (...) (... , PAÍS_2), derivada del accidente ... ocurrido el .../.../19 en PAÍS_3*" no debieron quedar sujetos al IVA español por entenderse localizados fuera del TAI, de acuerdo con lo establecido en el apartado d) del artículo 69.Dos de la LIVA, no resultando de aplicación la regla de utilización efectiva, por lo que la repercusión del impuesto en la factura controvertida resultó improcedente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

