

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0077/2025

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Devengo. Modificación de la base imponible. Alteración del precio. Gestión. Actividad después de la jubilación y baja censal. Un abogado, persona física, se ha jubilado como funcionario en marzo de 2024 y, en esa misma fecha, ha causado baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. No obstante, tras su jubilación y baja censal, continúa con determinadas actuaciones relacionadas con su anterior actividad profesional. Mantiene su condición de sujeto pasivo del IVA respecto de los ingresos posteriores por servicios prestados con anterioridad y la finalización de asuntos profesionales aún en curso tras su cese declarado. Por ello, deberá emitir factura con IVA correspondiente al devengo del servicio, rectificar las facturas iniciales si la base imponible provisional difiere del precio definitivo, volver a darse de alta en el censo, si realiza nuevas operaciones sujetas al impuesto tras su baja y presentar autoliquidaciones del IVA (modelo 303) por los periodos en los que se devengue el impuesto, incluso si ya se había declarado el cese.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, persona física, se ha jubilado como funcionario, en marzo de 2024, y, en la misma fecha, ha causado baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, por su actividad como abogado. No obstante, con posterioridad a la misma, tiene asuntos pendientes de cobro, total o parcial de sus clientes que se refieren a asuntos resueltos con anterioridad a dicha baja, pero que pueden modificar el precio final del servicio, así como, otros asuntos pendientes de resolver, por estar señalados los juicios en fecha posterior a esta.

Cuestión planteada:

Sujeción y liquidación de las operaciones a efectos 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

(...).”.

Síguenos en...



En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.”.

Del escrito de la consulta se deduce que el consultante que ha causado baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores al pasar a su jubilación tiene asuntos pendientes relacionados con su actividad profesional de abogado por los que percibirá una contraprestación.

En consecuencia, el consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas a dicho Impuesto 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.

2.- El hecho imponible, conforme al artículo 11 de la Ley del Impuesto, relativo a la actividad de abogacía, consistirá en una prestación de servicios:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).”.

En relación con el momento en el que se devenga el Impuesto, el artículo 75 de la Ley del Impuesto determina:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2.º 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 2.º y 3.º 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.

(...)

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 consiguiente, en las prestaciones de servicios prestadas por el consultante y objeto de consulta el devengo del Impuesto se produce cuando se presten los referidos servicios, con independencia de que la contraprestación se satisfaga después de prestados los mismos y salvo que se realicen pagos anticipados por dichas operaciones, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

A dichos efectos, en cuanto a la expedición de una factura, aunque puede constituir un medio de prueba del momento de realización de los servicios, su fecha no determina que la misma se corresponda con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como tampoco determina el momento del citado devengo la emisión de una simple minuta profesional, contenga ésta o no el Impuesto que grava las operaciones efectuadas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de fecha 25 de septiembre de 2002 (RG: 2.836/00), en la que se ha señalado lo siguiente: "...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.". En idéntico sentido también se ha pronunciado el citado tribunal en su resolución de 25 de junio de 1999 (RG: 4.532/97).

En concreto, es criterio de esta Dirección General que, en el caso de los servicios de abogacía, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga con la finalización de los servicios contratados, sin perjuicio de que en caso de haber existido pagos anticipados éstos hubieran determinado el correspondiente devengo del Impuesto. Dicho criterio es igualmente predicable respecto de los servicios de peritos o procuradores mutatis mutandis.

3.- Por su parte, el artículo 80, apartado seis, de la Ley 37/1992 dispone que:

"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."

De acuerdo con lo anterior, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los servicios de abogacía realizados por el consultante se devengará cuando se presten los mismos, sin que el devengo se retrase por la existencia de pagos posteriores a la realización del hecho imponible, siendo la base imponible el importe provisional que se determine aplicando criterios fundados sin perjuicio de la rectificación que proceda en su caso cuando se determine el precio definitivo.

Por lo que se refiere a la rectificación de las cuotas repercutidas, de conformidad con el artículo 89 de la Ley:

"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 correspondiente a la operación.

(...).

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento

Síguenos en...



en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”

En relación con la cuestión de si el consultante mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad a la presentación ante la Administración tributaria de la declaración de cese en la actividad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H, ha analizado este supuesto.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de esta se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Por su parte, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992 dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“1º.) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

(...).”

4.- Por otra parte, el artículo 11 del Reglamento General de las actuaciones y los 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), regula la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, estableciendo:

“1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

(...).

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 de este artículo, sin perjuicio de que la persona o entidad afectada deba presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban y sin que a estos efectos deba darse de alta en el censo.”.

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

De conformidad con lo expuesto, este Centro directivo entiende que las cuotas que haya repercutido el consultante como consecuencia de las operaciones sujetas al Impuesto consistentes en la prestación de servicios de abogacía en las que el precio se determinó de forma provisional, deberán ser rectificadas al alza o a la baja en función del precio definitivo conforme a lo previsto en el artículo 80. Seis de la Ley 37/1992 y su normativa de desarrollo, aun cuando dicha modificación tenga lugar con posterioridad al cese en el ejercicio de su actividad.

En este sentido, cabe destacar que el cese en su actividad como empresario o profesional no implica la extinción de las obligaciones tributarias que pudiera corresponderle como ocurre en el particular en relación con la obligación de proceder a modificar la base imponible y rectificar las cuotas del Impuesto repercutidas en origen, obligación que incumbe en todo caso al consultante en su condición de sujeto pasivo

de la operación sujeta al Impuesto y que debe ser objeto de rectificación, aun cuando este hubiese presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

De acuerdo con todo lo anterior y por lo que respecta al objeto de consulta, será el consultante, sujeto pasivo del Impuesto, el que habrá de proceder, en su caso, a modificar la base imponible de la operación si el precio estimado provisionalmente difiere finalmente del precio definitivo y, por tanto, a rectificar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas en origen en virtud del procedimiento previsto en el artículo 89 de la Ley 37/1992.

5.- La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida sería mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que, en lo relativo a facturas rectificativas, dispone lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 o 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubiesen producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...).

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. (...).”.

6.- Conforme al artículo 84 de la Ley 37/1992, el consultante será sujeto pasivo del Impuesto, como persona física que tiene la condición de empresario o profesional y realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Por ello, estará sujeto a las obligaciones de los sujetos pasivos recogidas en el artículo 164 de la Ley del Impuesto, a cuyo tenor:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2.º) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º) Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

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

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

(...)

Síguenos en...



7.º) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

Por otra parte, en relación con las obligaciones de facturación, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, determina que cuando el empresario o profesional esté obligado a expedir factura conforme al artículo 2 de dicho Reglamento y no se encuentre dentro de los supuestos del artículo 3 que eximen de dicha obligación, deberá expedirlas:

“Artículo 11. Plazo para la expedición de las facturas.

1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

(...).”.

Por tanto, en el caso de las prestaciones de servicios concluidas con anterioridad al cese como empresario o profesional, cuyo devengo se produjo en el momento de su realización, el consultante deberá haber expedido factura conforme al apartado 1 del artículo 11 anterior, sin perjuicio de la expedición, en su caso, de una factura rectificativa en los términos señalados.

7.- En consecuencia, en relación con la cuestión objeto de consulta:

- La declaración de los asuntos concluidos con anterioridad al cese como empresario o profesional, devengados y facturados con posterioridad, deberá declararlos en la declaración-liquidación del periodo al que correspondan conforme a su devengo, con independencia de que los cobros se hayan realizado con posterioridad a la fecha de devengo.

- Para concluir los asuntos pendientes de juicio, independientemente de haber causado baja en el censo como empresario o profesional, continuará con su condición de empresario o profesional, acogido a las obligaciones del artículo 164 de la Ley del Impuesto y deberá, por tanto, expedir y entregar facturas de sus operaciones, así como presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar, en su caso, el importe del Impuesto resultante, en la medida que continúa siendo sujeto pasivo acogido a las obligaciones del artículo 164 de la Ley 37/1992.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, 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.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>.

8.- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

