

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 28-10-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2281/2024

SUMARIO:

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Repercusión. La sociedad que prestó los servicios de procuración tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto. La prestación de servicio en este caso se habrá devengado cuando el mismo se haya prestado, que parece que sucedió hace más de un año. En consecuencia, en la medida en que la prestadora de los servicios de procuración no hubiera procedido a repercutir la cuota correspondiente a las operaciones en el plazo máximo de un año desde su devengo, la misma habría perdido el derecho a su repercusión a la destinataria de los mismos. **Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Expedir y entregar factura o documento equivalente. Requisitos de la factura completa. Descripción de la operación. Nota de gastos.** Entre las menciones específicas exigidas por el Reglamento de facturación no se encuentra la denominación específica "factura" o "factura simplificada", por lo que la contribuyente 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 la normativa. En este caso, el documento presentado como "nota de gastos y derechos arancelarios" parece que no respeta el contenido mínimo para tener la consideración de factura.

Descripción sucinta de los hechos:

En relación con el documento relativo al pago de los honorarios de un servicio prestado por una procuradora, denominado "nota de gastos y derechos arancelarios" fechada en mayo de 2019.

Cuestión planteada:

Si la prestadora de servicios de procuración puede proceder a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido habiendo transcurrido el plazo de un año desde el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, y si el documento nota de gastos y derechos arancelarios tiene la consideración de factura.

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 en 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.

(...).”.

El artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios de manera residual como toda operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Y en su apartado Dos.1º añade que, en particular, se considerará prestación de servicios, entre otras, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

En consecuencia, la sociedad que prestó los servicios de procuración 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, en concreto, los servicios a los que se refiere el escrito de consulta.

La prestación de servicio objeto de consulta se habrá devengado, conforme al artículo 75.Uno de la Ley 37/1992, cuando el mismo se haya prestado, que según la información aportada en el escrito de consulta parece que sucedió hace más de un año.

2.- En este sentido, de conformidad con el artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Cinco. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.

(...).”.

En consecuencia, en la medida en que la prestadora de los servicios de procuración no hubiera procedido a repercutir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las operaciones objeto de consulta en el plazo máximo de un año desde su devengo, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, la misma habría perdido el derecho a su repercusión a la consultante, destinataria de los mismos, sin perjuicio de la procedencia y la declaración e ingreso de la cuotas devengadas conforme a derecho.

3.- La repercusión del impuesto debe realizarse, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88. Tres de la Ley 37/1992, al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente a las operaciones realizadas. En este sentido, el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, establece, como una de las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos 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 30 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, 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,

Síguenos en...

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.

(...).”

Por su parte, el artículo 7 del mencionado Reglamento establece, en relación con el contenido de la factura simplificada, que:

“1. Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas simplificadas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas simplificadas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) 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.

d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

e) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

f) Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».

Asimismo, cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

g) Contraprestación total.

h) En caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

i) En los supuestos a que se refieren las letras j) a p) del artículo 6.1 de este Reglamento, deberá hacerse constar las menciones referidas en las mismas.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la Ley del Impuesto, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además, los siguientes datos:

a) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.

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

3. También deberán hacerse constar los datos referidos en el apartado anterior, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(...).”

4.- 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

Síguenos en...

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.

(...).”.

De una interpretación conjunta y sistemática de los referidos artículos 97 y 164 de la Ley 37/1992, así como de los artículos 2, 6 y 7 del Reglamento de facturación que suponen la transposición a nuestro ordenamiento interno de lo establecido en la Directiva 2006/112/CE en materia de facturación, y de los artículos 105 y 106 de la referida Ley 58/2003, General Tributaria, puede concluirse, en primer lugar, que la factura constituye un medio de prueba preferente de la realidad de las operaciones efectuadas por los empresarios y profesionales en ellas documentadas y, por tanto, la información contenida en la misma debe ser veraz y suficiente sin que, a estos efectos exista un modelo específico de factura aunque sí un contenido mínimo que debe respetarse, ya se trate de la factura, o factura simplificada, cuyo contenido debe ajustarse a lo establecido en los artículos 6 o 7, respectivamente, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

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” o “factura simplificada”, 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.

En el caso objeto de consulta, el documento presentado como “nota de gastos y derechos arancelarios” parece que no respeta el contenido mínimo señalado para tener la consideración de factura.

5.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

