

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2635-21

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 29/10/2021

Normativa Ley 35/2006. Art. 25

Descripción de hechos Abogado en ejercicio que ha defendido los intereses de una mercantil en un procedimiento judicial obteniendo sentencia favorable, habiéndose pactado los honorarios profesionales en el 5% de cualquier cantidad que la mercantil consiguiera cobrar como consecuencia del procedimiento. Ante la interposición de recurso de apelación (al objeto de obtener el reconocimiento íntegro de la demanda) y la posibilidad de una eventual condena en costas, el consultante y su cónyuge (también consultante) suscriben un contrato de cuentas en participación con la mercantil por el que le entregan 25.000€ cada uno y se comprometen también al pago del 50% cada uno de las eventuales condenas en costas. Como contraprestación cada uno obtendrá un 10% de las cantidades que la sociedad pudiera cobrar.

Cuestión planteada Tributación en IVA e IRPF tanto de los honorarios como del contrato de cuentas en participación.

Contestación completa La presente contestación se realiza siguiendo el planteamiento efectuado por los consultantes de calificar como contrato de cuentas en participación el que han suscrito con la entidad mercantil, sin entrar a realiza valoración alguna sobre la auténtica naturaleza jurídica del contrato celebrado. En este punto, no puede dejar de hacerse referencia a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18) cuando se aprecien las circunstancias establecidas en tales preceptos: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante es un abogado en ejercicio que percibirá sus honorarios en una cantidad variable cuantificada en el 5% de cualquier cantidad que su cliente logre cobrar.

Asimismo, ha formalizado un contrato de cuentas en participación con su mujer por el que aportara una determinada cantidad y asumirá la responsabilidad de pagar a su cliente las eventuales condenas en costas que pudieran recaer. Como contraprestación por dicha aportación, el consultante y su mujer cobrarán un 10% de las cuantías que en su caso lograra cobrar el cliente.

Se cuestiona el tratamiento de dichas contraprestaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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."

El artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, 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."

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios “el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”.

En consecuencia con lo anterior los servicios prestados por el abogado consultante a cambio de cobrar un porcentaje del éxito de la demanda estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, constituyendo dicho importe la contraprestación del servicio jurídico.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las prestaciones de servicios, como es el caso de las operaciones de asistencia jurídica prestada por abogados, se devengará el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Por otra parte, el apartado dos del mencionado artículo 75 dispone que 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 de abogacía 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, 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, la expedición de una factura, aunque en su caso 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 los pagado anticipadamente se anticipa a dicho momento por 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 cuanto a la naturaleza del negocio jurídico acordado entre la consultante y la entidad, a las cuentas en participación hace referencia los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y han sido analizados reiteradamente por este Centro Directivo, como con ocasión de la contestación dada a la consulta de 13 de octubre del 2008 y número V1829-08.

El artículo 239 del Código de Comercio establece que los comerciantes podrán interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que conviniere, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.

De los preceptos que regulan el contrato de cuenta en participación se desprende que dicho contrato participa de la naturaleza de un contrato privado por el que se cede la utilización de un capital mediante remuneración. El capital aportado podrá consistir en dinero o en bienes no dinerarios, pero no en trabajo o industria.

En relación con la naturaleza y caracteres de tal contrato, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992 lo contempla como aquel convenio que se apoya en la existencia real de un propietario gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan.

En la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 1998 se destaca el hecho de que para que exista un contrato de cuenta en participación es preciso que el negocio continúe perteneciendo privativamente al gestor y que este haga suyas las aportaciones efectuadas por el partícipe que no tendrá intervención alguna en el negocio, salvo en la percepción, en su caso, de las ganancias obtenidas.

Así resulta de forma inequívoca del artículo 241 del Código de Comercio, en cuya virtud “en las negociaciones no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en nombre propio y bajo su responsabilidad individual.”.

En este mismo sentido, diversas sentencias del Tribunal Supremo, entre las que cabe destacar la de 8 de febrero de 1963 ó la de 20 de julio de 1992, exigen para que exista la figura de un contrato de

cuenta en participación la no concurrencia de un patrimonio común independiente del privativo del titular y del de los interesados.

En consecuencia con todo lo anterior, ha de señalarse que no nace un nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la firma del contrato de "cuentas en participación".

Toda vez que no existe explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partícipe-gestor como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, debe considerarse también a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión. Por tanto, los servicios de asesoramiento que preste a sus clientes a través de la cuenta de participación deberán ser facturados por el mismo.

El artículo 7, número 12º de la Ley 37/1992, establece que no estarán sujetas al Impuesto:

"12º. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

Del precepto anterior se deduce, que las cantidades que se perciban como contraprestación o pago por la aportación de un capital a una cuenta en participación con otra persona, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, la liquidación al partícipe no gestor de su cuenta de liquidación, en cuanto dicha liquidación no suponga entrega de bienes o prestación de servicios alguna, sino únicamente el reparto de los resultados en efectivo conforme a lo dispuesto en el contrato de cuenta en participación, no supone la existencia de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se indica en el escrito de consulta que "los honorarios profesionales convenidos por XXX, S.A. con el referido letrado se han concretado en una cantidad variable cuantificada en el 5% (más IVA) de cualquier cantidad que XXX, S.A. lograra cobrar, por cualquier concepto, a resultas del procedimiento iniciado, sea cual fuere el momento de instancia (primera, apelación, casación o amparo) en que el éxito se produjese, comprometiéndose este letrado a desarrollar, a solicitud de XXX, S.A., la defensa de la Compañía en todas las instancias (...), bien entendido que la decisión de interponer o no recursos contra la sentencia que se dicte en primera o subsiguientes instancias corresponde en exclusiva a XXX, S.A."

Con esta configuración de los honorarios pactados entre abogado y cliente por la intervención profesional de aquel en defensa de los intereses de este, honorarios que están supeditados al cobro efectivo por parte de la mercantil, consistiendo tales honorarios en el 5 por cien de ese cobro efectivo, honorarios que procede calificar como rendimientos de actividades económicas, pues derivan del ejercicio profesional de la abogacía, su imputación temporal viene determinada por lo establecido en el artículo 14.1.b) 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), precepto donde se establece que "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse".

En cuanto a las especialidades reglamentarias, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina la posible aplicación, en caso de cumplirse los requisitos establecidos en ese artículo y a opción del contribuyente, del criterio de cobros y pagos para todas las actividades económicas realizadas por el contribuyente, debiendo mantenerse durante un plazo mínimo de tres años, si bien el consultante no manifiesta que haya optado por la aplicación de dicho criterio de imputación.

En caso de no haberse optado por el criterio de cobros y pagos resultan de aplicación los criterios de imputación establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, lo que nos lleva al artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), que dispone lo siguiente:

"Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros".

No obstante, en el apartado 4 de dicho artículo 11 se establece la siguiente excepción: "En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año".

Por lo tanto, para las operaciones a plazos o con precio aplazado rige la regla inversa a la del devengo: se aplicará como regla general para dichas operaciones la regla de imputación en función de la exigibilidad de los cobros, siendo el devengo la opción y no la regla general.

De lo manifestado en la consulta no se deduce que la operación consultada sea una operación a plazos o con precio aplazado, por lo que a su imputación temporal le resultaría de aplicación el criterio general de devengo de acuerdo con las reglas establecidas en la Norma de Registro y Valoración 14ª. Ingresos por prestación de servicios, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del día 20).

En consecuencia, la imputación temporal de los honorarios profesionales objeto de consulta procederá realizarla al período impositivo en que se realice el cobro por la mercantil de las cantidades objeto del procedimiento judicial, al estar condicionada su obtención al previo cobro por aquella.

Respecto al contrato de cuentas en participación, con la configuración ya señalada en el apartado de esta contestación referente al Impuesto sobre el Valor Añadido —contrato por el que una parte cede a otra la utilización de un capital con la finalidad de intervenir en sus operaciones mercantiles, participando ambos (gestor y partícipe) en los resultados prósperos o adversos de la operación en la proporción pactada—, constituyéndose en una cesión a terceros (gestor) de fondos propios (partícipe), los rendimientos obtenidos por tal cesión procede calificarlos, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del capital mobiliario, tal como establece el artículo 25.2 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):

“Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

(...)”.

La calificación de los rendimientos obtenidos por el partícipe como del capital mobiliario conlleva su sometimiento a retención en cuanto sean satisfechos por un obligado a retener, circunstancia que concurre en este caso pues el gestor es un empresario (individual o social), practicándose la retención conforme a lo dispuesto en el artículo 90 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se establece lo siguiente:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

2. Este tipo de retención se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo”.

Lo que comunico a ustedes 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 (BOE del día 18).