

LA SUJECCIÓN AL IVA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA JURÍDICA GRATUITA

Luis Alberto Malvárez Pascual

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

En el presente artículo se defiende la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y procuradores en el régimen de asistencia jurídica gratuita, en el marco de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. De acuerdo con ello, se lleva a cabo una crítica de la reforma legislativa realizada en 2017 en la ley que regula el sistema de asistencia jurídica gratuita y de la interpretación que, en aplicación de esta reforma, ha defendido la Administración tributaria española en esta materia.

Palabras clave: sistema de justicia gratuita; sujeción al IVA.

Fecha de entrada: 28-08-2017 / Fecha de aceptación: 19-09-2017 / Fecha de revisión: 19-09-2017

SUBJECTION TO VAT OF SERVICES RENDERED UNDER THE NATIONAL LEGAL AID SCHEME

Luis Alberto Malvárez Pascual

ABSTRACT

This paper argues that services rendered by lawyers under the national legal aid scheme are subject to the VAT, according to the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Therefore, a critical study is made of the legislative reform performed in 2017 in the Law on the legal aid scheme and the interpretation that, in application of this reform, has been produced by the Spanish Tax Administration in this matter.

Keywords: legal aid scheme; subjection to VAT.

Sumario

1. Introducción
2. Estudio de la evolución normativa y de los criterios administrativos defendidos desde la implantación del IVA en relación con la sujeción de las prestaciones de servicios derivadas de la justicia gratuita
 - 2.1. El criterio defendido por la DGT entre 1986 y principios de 2017: la no sujeción de las prestaciones
 - 2.2. El cambio de criterio operado en las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017: la sujeción de las prestaciones
 - 2.2.1. Análisis de los fundamentos que justificaron el nuevo criterio de la DGT
 - 2.2.2. Los problemas que plantea la sujeción al IVA de estas prestaciones
 - 2.3. La reforma de la Ley de justicia gratuita introducida por la Ley 2/2017 y el consiguiente cambio de criterio de la DGT
3. Análisis técnico-jurídico de la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios relativas a la justicia gratuita: estudio de la normativa española en el marco la Directiva 2006/112/CE
 - 3.1. Los requisitos necesarios para que estas prestaciones de servicios queden no sujetas de acuerdo con el artículo 7.10.º de la LIVA
 - 3.1.1. La determinación del carácter obligatorio para los profesionales de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la Ley 1/1996
 - 3.1.2. La determinación del carácter gratuito o retribuido de los servicios prestados para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita
 - 3.2. El posible encaje de la no sujeción de estas prestaciones de servicios en la Directiva 2006/112/CE
4. Análisis de otras posibles soluciones técnicas para evitar el gravamen de estas prestaciones de servicios, su gravamen reducido o facilitar su liquidación
 - 4.1. La posible aplicación de un tipo reducido o una exención por tratarse de servicios de carácter social
 - 4.2. La posibilidad de introducir un supuesto de inversión del sujeto pasivo como solución técnica para evitar que el profesional deba liquidar las cuotas devengadas
 - 4.3. La posible aplicación del sistema de caja para las prestaciones derivadas de la justicia gratuita
5. A modo de conclusiones: las soluciones que se proponen

1. INTRODUCCIÓN

A principios de 2017, la Dirección General de Tributos (DGT) publicó dos consultas vinculantes¹ que suponían un cambio de envergadura en el régimen de los abogados y procuradores en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En dichas consultas se analizaba la sujeción a dicho impuesto de las compensaciones satisfechas a dichos profesionales por el turno de oficio, así como las correspondientes a la prestación por los abogados de los servicios de orientación jurídica cuando son designados en virtud del derecho a asistencia jurídica gratuita. Debe tenerse presente que la tributación en el IVA de este tipo de prestaciones de servicios no está regulada expresamente ni en la normativa que regula dicho impuesto ni en la legislación que desarrolla el derecho a la asistencia jurídica gratuita. Por ello, a falta de una previsión legal específica sobre esta materia, debe resolverse de conformidad con las reglas generales, por lo que la interpretación que ha realizado en este asunto dicho centro directivo constituye un aspecto esencial.

En las consultas de 25 de enero de 2017, la DGT cambió el criterio que había mantenido desde la implantación del impuesto en España. En la Resolución de 18 de junio de 1986 (NFC005253)², reiterada por otras muchas posteriores, había considerado que las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita estaban no sujetas al impuesto por ser gratuitas y obligatorias por ley, condiciones que les permitían encajar en el supuesto de no sujeción regulado tanto en el artículo 7.5 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, como en el artículo 7.10 de la posterior Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA). Sin embargo, en dos consultas de 25 de enero de 2017, la DGT sostuvo la tesis de que los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita se encontraban sujetos y no exentos en el IVA, siendo la base imponible el importe total de la contraprestación que la Administración pública competente en materia de justicia satisface a los profesionales. La propia DGT reconoció expresamente –como, por otra parte, era obvio– que esta tesis suponía un cambio de criterio respecto al que dicho órgano había sostenido hasta el momento³.

¹ Se trata de dos consultas de la DGT de 25 de enero de 2017 (V0173/2017 –NFC062950– y V0179/2017 –NFC062951–).

² Dicha resolución fue publicada en el BOE de 25 de junio de 1986.

³ En el punto 4 de esta consulta, la DGT señala que «en consecuencia, la aplicación de la jurisprudencia del tribunal al supuesto planteado determina que esta Dirección General de Tributos deba proceder a cambiar el criterio mante-

La sujeción o no de estas prestaciones al IVA es una cuestión enormemente relevante, pues debe tenerse en cuenta que en España hay en torno a 44.000 abogados que se encuentran adscritos al servicio de turno de oficio y otro número importante de procuradores, siendo numerosos los expedientes que se tramitan por esta vía para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita⁴. Se trata de un derecho fundamental reconocido en los artículos 24.1⁵ y 119⁶ de la Constitución española, que se fundamenta en la universalidad del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, en cuya virtud, los poderes públicos están obligados a proveer la prestación de este servicio a todos los ciudadanos que no dispongan de los medios económicos que resultan necesarios para poder litigar. Precisamente, uno de los argumentos utilizados para justificar la no sujeción de estas prestaciones es la importante labor social que desarrollan los profesionales inscritos en los servicios relativos a la justicia gratuita, dado que permiten el cumplimiento de un derecho constitucional que es esencial para lograr la igualdad jurídica de las personas con menos recursos. Sin embargo, como se analizará, este aspecto en ningún caso puede justificar la no sujeción de estas prestaciones, aunque habrá que analizar si es posible considerar su exención por este motivo.

Todo ello justifica la importancia de la controversia planteada tanto para los profesionales como para las Administraciones competentes en materia de justicia, que son las encargadas del pago de las prestaciones económicas a aquellos. Como pusieron de manifiesto los colegios profesionales implicados, los problemas que se podrían derivar de la sujeción al IVA de estas prestaciones se añadirían a los ya clásicos que afectaban al desempeño de esta actividad, pero que

nido hasta ahora respecto de la tributación de los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, puesto que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

⁴ La portada del «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala que «casi 43.800 abogados inscritos en el turno de oficio atendieron las 24 horas del día, los 365 días de 2015 y en cualquier lugar de España, más de 1.745.000 asuntos o consultas producidas tras la tramitación por los ciudadanos de más de 905.000 expedientes de justicia gratuita presentados en los colegios de abogados o en los juzgados». Por otra parte, en la página 21 de dicho informe, se señala que «los 83 colegios de abogados repartidos por toda España atendieron en 2015 más de 1.745.000 asuntos de asistencia jurídica gratuita, lo que supone un descenso del 1 % con respecto a 2014, cuando se generaron 1.765.000 asuntos. Es preciso destacar que cada uno de los más de 749.000 expedientes remitidos por los colegios de abogados a las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita ha podido generar varios asuntos debido a la presentación de incidentes procesales, generación de nuevos procedimientos, interposición de recursos... que conllevan un derecho de cobro para el abogado. Por servicios, hay que destacar que más de 1.098.000 asuntos pertenecen al turno de oficio, el 63 % del total de asuntos tramitados, mientras que más de 582.000 corresponden al Servicio de Asistencia Letrada al Detenido (33 %). Por su parte, el Servicio de Violencia de Género dio lugar en 2015 a 64.000 asuntos, que corresponden al 4 % del total tramitado».

⁵ Dicho precepto determina que «todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

⁶ Este precepto establece que «la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar».

La sujeción o no de estas prestaciones al IVA es una cuestión enormemente relevante, pues debe tenerse en cuenta que en España hay en torno a 44.000 abogados que se encuentran adscritos al servicio de turno de oficio y otro número importante de procuradores, siendo numerosos los expedientes que se tramitan por esta vía para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita⁴. Se trata de un derecho fundamental reconocido en los artículos 24.1⁵ y 119⁶ de la Constitución española, que se fundamenta en la universalidad del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, en cuya virtud, los poderes públicos están obligados a proveer la prestación de este servicio a todos los ciudadanos que no dispongan de los medios económicos que resultan necesarios para poder litigar. Precisamente, uno de los argumentos utilizados para justificar la no sujeción de estas prestaciones es la importante labor social que desarrollan los profesionales inscritos en los servicios relativos a la justicia gratuita, dado que permiten el cumplimiento de un derecho constitucional que es esencial para lograr la igualdad jurídica de las personas con menos recursos. Sin embargo, como se analizará, este aspecto en ningún caso puede justificar la no sujeción de estas prestaciones, aunque habrá que analizar si es posible considerar su exención por este motivo.

Todo ello justifica la importancia de la controversia planteada tanto para los profesionales como para las Administraciones competentes en materia de justicia, que son las encargadas del pago de las prestaciones económicas a aquellos. Como pusieron de manifiesto los colegios profesionales implicados, los problemas que se podrían derivar de la sujeción al IVA de estas prestaciones se añadirían a los ya clásicos que afectaban al desempeño de esta actividad, pero que

nido hasta ahora respecto de la tributación de los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, puesto que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

⁴ La portada del «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala que «casi 43.800 abogados inscritos en el turno de oficio atendieron las 24 horas del día, los 365 días de 2015 y en cualquier lugar de España, más de 1.745.000 asuntos o consultas producidas tras la tramitación por los ciudadanos de más de 905.000 expedientes de justicia gratuita presentados en los colegios de abogados o en los juzgados». Por otra parte, en la página 21 de dicho informe, se señala que «los 83 colegios de abogados repartidos por toda España atendieron en 2015 más de 1.745.000 asuntos de asistencia jurídica gratuita, lo que supone un descenso del 1 % con respecto a 2014, cuando se generaron 1.765.000 asuntos. Es preciso destacar que cada uno de los más de 749.000 expedientes remitidos por los colegios de abogados a las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita ha podido generar varios asuntos debido a la presentación de incidentes procesales, generación de nuevos procedimientos, interposición de recursos... que conllevan un derecho de cobro para el abogado. Por servicios, hay que destacar que más de 1.098.000 asuntos pertenecen al turno de oficio, el 63 % del total de asuntos tramitados, mientras que más de 582.000 corresponden al Servicio de Asistencia Letrada al Detenido (33 %). Por su parte, el Servicio de Violencia de Género dio lugar en 2015 a 64.000 asuntos, que corresponden al 4 % del total tramitado».

⁵ Dicho precepto determina que «todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

⁶ Este precepto establece que «la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar».

nada tienen que ver con esta cuestión de carácter tributario. Se considera que estas actividades profesionales no solo están mal pagadas, pues los módulos de pago de las actuaciones del turno de oficio están muy por debajo de las retribuciones que se perciben en el mercado libre, sino que, además, se abonan con mucho retraso, pues las compensaciones se satisfacen de forma efectiva con meses de demora. Todas estas cuestiones dificultan la prestación del servicio hasta el punto de que podrían afectar al cumplimiento de este derecho constitucional, en la medida en que los profesionales consideren poco atractivo su participación en este tipo de actividades. En suma, los problemas en el desempeño de tales servicios podrían dificultar que los colegios dispongan de una oferta suficiente de profesionales, al menos en un régimen de adscripción voluntaria de estos. Sin embargo, se trata de cuestiones absolutamente diversas, por lo que no tiene el menor sentido mezclarlas. Una cosa es que las prestaciones se sujeten al IVA y otra es el trato económico que reciban los profesionales que prestan el servicio o la inmediatez o tardanza en el pago. En cualquier caso, lo cierto es que la inclusión por parte de los colegios profesionales de la sujeción al IVA de estas prestaciones dentro de su lista de «agravios» ha dado lugar a una reforma en la ley de justicia gratuita, orientada únicamente a evitar la sujeción de estas prestaciones al IVA. No obstante, no se ha realizado la más mínima reforma de las otras reclamaciones de los profesionales que servirían, sin duda, para dignificar la profesión en mayor medida que con la modificación legislativa realizada, pues la solución que se ha adoptado no va, a nuestro juicio, en esa dirección, además de violentar la normativa europea del IVA.

Como se deduce de todo lo anterior, en esta cuestión se han mezclado criterios meramente técnicos con otros de carácter político. En efecto, las consultas de 25 de enero de 2017 contenían criterios estrictamente técnicos, con independencia de que pudieran estar más o menos fundados. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, el contenido de estas consultas fue rechazado de plano por las organizaciones profesionales colegiales, que transmitieron la percepción de que constituían un ataque a la profesión y, particularmente, a aquellos abogados y procuradores que desarrollaban los servicios de la justicia gratuita. Si a ello se le añaden los problemas que el gravamen en el IVA podría ocasionar en la financiación de estas prestaciones de servicios para las Administraciones competentes, se puede entender mejor el desenlace que ha tenido todo este asunto. Al final, se han impuesto los criterios políticos para dejar todo igual que antes de la emisión de las señaladas consultas, lo que hace pensar que, posiblemente, de haber conocido el devenir posterior de los acontecimientos, la DGT no habría dictado tales resoluciones.

En cualquier caso, lo que interesa en el presente trabajo son los aspectos de técnica tributaria. A tal efecto, se han de analizar las tesis que han sido defendidas por la DGT en tres momentos temporales diferentes a lo largo de la primera mitad de 2017. En primer lugar, se debe revisar el estado de la cuestión con anterioridad a que se dictasen las consultas de 25 de enero de 2017. En segundo lugar, se ha de estudiar el contenido de las señaladas consultas, en las que, en contra del criterio que había sostenido durante más de treinta años, se consideró que estas prestaciones de servicios estaban sujetas al IVA. En tercer lugar, se debe analizar la reforma de la Ley 1/1996 que se realizó a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, orientada a mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios al IVA, lo que provocó un nuevo cambio de criterio de la DGT en

la posterior consulta de 30 de junio de 2017 (V1706/2017 –NFC065124–). El análisis técnico-jurídico consistirá en el estudio del encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA, teniendo en cuenta el marco que proporciona la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Debe tenerse muy presente en toda esta problemática que, al tratarse de un impuesto armonizado, el legislador español no puede dejar de gravar un consumo relativo a una entrega de bienes o a una prestación de servicios si la normativa europea no ha previsto dicha posibilidad. En suma, el legislador no goza de discrecionalidad para decidir entre gravar o no dichas prestaciones de servicios, salvo que dicha posibilidad esté prevista en dicha directiva o, al menos, esta no lo impida, lo que obliga a analizar si la normativa europea otorga o no a los legisladores nacionales un ámbito de libertad en la configuración de este aspecto. Si de acuerdo con esta normativa se concluye que estas prestaciones están sujetas al IVA, resulta conveniente analizar la adecuación a la directiva de otras técnicas que se podrían aplicar para evitar, en todo o en parte, el gravamen de estas prestaciones de servicios o, al menos, facilitar a los profesionales la liquidación de las cuotas devengadas como consecuencia de las mismas.

2. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN NORMATIVA Y DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS DEFENDIDOS DESDE LA IMPLANTACIÓN DEL IVA EN RELACIÓN CON LA SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

2.1. EL CRITERIO DEFENDIDO POR LA DGT ENTRE 1986 Y PRINCIPIOS DE 2017: LA NO SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES

Desde la implantación del IVA en España, la Administración tributaria había estimado que no estaban sujetas las prestaciones de servicios que realizan los abogados y procuradores para hacer posible el derecho de los ciudadanos con menores recursos a la justicia gratuita.

Así se consideró en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en la medida en que se entendía que dichas prestaciones de servicios encajaban en el presupuesto regulado en el artículo 5, apartado 7.º, de dicha ley, que establecía la no sujeción de las prestaciones de servicios que el sujeto pasivo prestase de forma gratuita, siempre que, además, fuesen obligatorias para este en virtud de normas jurídicas⁷. Estos criterios fueron defendidos por la DGT poco tiempo des-

⁷ Dicho precepto establecía la no sujeción al impuesto de «las prestaciones de servicios a título gratuito, distintas de las comprendidas en el artículo 7, número 3, apartados 1 y 2 de esta ley, que sean obligatorias para el sujeto pasivo, en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

pués de la entrada en vigor de la ley de 1985 a través de la Resolución de 18 de junio de 1986⁸. Aunque estos criterios se señalaron en relación con la ley de 1985, seguían siendo válidos tras la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la medida en que encajaban en el supuesto de no sujeción previsto en el número 10.º del artículo 7⁹, que sigue vigente en la actualidad. En este sentido, los criterios defendidos en relación con la ley anterior fueron reiterados por dicho órgano en otras consultas posteriores a la aprobación de la ley de 1992, considerándose que, en la medida en que los servicios correspondientes al turno de oficio y a la asistencia letrada al detenido se prestan por los abogados y los procuradores con carácter obligatorio y de forma gratuita, estaban no sujetos al IVA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA¹⁰. Con idéntico criterio interpretativo, la DGT mantenía la no sujeción al IVA de los servicios de orientación jurídica prestados por los abogados designados en virtud del derecho a asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, al ser dichos servicios prestados, según los criterios contenidos en la Resolución de la propia DGT de 18 de junio de 1986, con carácter gratuito y obligatorio¹¹. Esta tesis se fundamenta en la idea de que las cantidades que los abogados y procuradores reciben por la prestación de los servicios a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996 no pueden considerarse ni retribución ni compensación por la ejecución de los mismos, precisamente por el hecho de que son prestados con carácter obligatorio y gratuito. Como consecuencia del criterio defendido por la DGT, las Administraciones

⁸ Dicha resolución es del siguiente tenor: «Considerando que, según se pone de manifiesto en el informe emitido con fecha 18 de junio de 1986 por el Ministerio de Justicia, los servicios prestados por abogados y procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de normas jurídicas vigentes. Considerando que, según se indica en el mencionado informe, las cantidades que con cargo a los presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos. Considerando que, en consecuencia, los aludidos servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito, por lo que, de acuerdo con el artículo 5, apartado 7.º, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no están sujetos al IVA».

⁹ El artículo 7 de la LIVA establece que «no estarán sujetas al impuesto: [...] 10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

¹⁰ En esta misma línea se han pronunciado numerosas consultas en las que se mantiene este mismo criterio por referencia a la consulta de 1986. Entre otras, se pueden citar las Consultas de 31 de mayo de 1995 (NFC002304), 20 de julio de 1999 (1295/1999 –NFC062571–), 6 abril de 2000 (784/2000 –NFC011491–), 22 de diciembre de 2003 (2399/2003 –NFC035224–) y 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007 –NFC027402–). Por citar alguna de ellas, en esta última se consideró que «de acuerdo con lo expuesto, y por aplicación de lo previsto en el citado artículo 7.10.º de la Ley 37/1992, no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

¹¹ Así lo determina la Consulta de la DGT de 28 de enero de 2003 (100/2003 –NFC017096–), según la cual, «[...] no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

públicas han abonado desde la implantación del IVA en España únicamente el valor asignado a cada actividad realizada, sin incluir la cuota del IVA.

Hay que reconocer que la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios había sido una cuestión incontrovertida desde la implantación de dicho impuesto. En primer lugar, por la propia Administración tributaria, pues ni los órganos centrales ni los órganos de comprobación habían cuestionado en ningún momento el criterio mantenido por la DGT, como no podía ser de otra forma. Pero tampoco ningún otro operador jurídico había planteado problemas en relación con el encaje de estas prestaciones en el supuesto de no sujeción del artículo 7.10.º de la LIVA. En efecto, la doctrina científica ha admitido sin más el criterio administrativo¹², sin que tampoco se haya planteado el asunto en la jurisprudencia, lo que demuestra la ausencia de disputa jurídica en torno a dicho asunto.

Esto permitía que los profesionales no tuvieran que asumir apenas deberes formales relacionados con este tipo de prestaciones de servicios, pues, en la medida en que se trataba de operaciones no sujetas, ni había que emitir facturas para documentar estas operaciones¹³ ni incluir concepto alguno en la declaración-liquidación trimestral del IVA que, con carácter general, han de presentar los abogados y procuradores. Tampoco debían incluir estas cantidades en la declaración anual de operaciones con terceras personas¹⁴.

¹² En este sentido, MAGRANER MORENO, F. J.: *Tributación de abogados y procuradores*, Tirant lo Blanch, 2008: «Téngase en cuenta que las cantidades que con cargo a los presupuestos generales del Estado se asignan a los abogados y procuradores por la prestación de estos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos, siendo, además, estos servicios de carácter obligatorio para los sujetos pasivos en virtud de las normas jurídicas vigentes». De igual modo en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Los supuestos de no sujeción en el impuesto sobre el valor añadido», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 46, parte Estudios, Cizur Menor, Aranzadi, 2007 (BIB 2007\1087), que señalan que «el caso paradigmático de esta clase de servicios son los prestados por abogados y procuradores en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita, reconocido por la Ley 1/1996, de 10 de enero». En la misma línea de reconocimiento de las tesis administrativas *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Operaciones interiores en el impuesto sobre el valor añadido: cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Pamplona, Aranzadi, 2005, pág. 56; VV. AA.: *El impuesto sobre el valor añadido: comentarios a sus normas reguladoras*, Granada, Comares, 2001, pág. 68; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Guía del impuesto sobre el valor añadido*, 6.ª ed., Valencia, CISS, 2001, pág. 51; VV. AA.: *Impuesto sobre el valor añadido: comentarios y casos prácticos*, tomo I, Madrid, CEF, 2007, pág. 143; VV. AA.: *Memento práctico IVA 2008*, Francis Lefebvre, 2008, pág. 42.

¹³ Según la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007), «[...] aunque el destinatario de las prestaciones de servicios no sujetas al IVA sea el Ministerio de Justicia, no será obligatoria la expedición de una factura que documente dichas operaciones, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento a tales efectos». En el mismo sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013 –NFC047414–).

¹⁴ En este sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013), en la que señala que «en tanto en cuanto que la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita es una operación gratuita no sujeta al IVA por la que no es necesaria la expedición de factura, no existirá obligación de consignar la operación en la declaración anual de operaciones con terceras personas». En el mismo sentido, en el ámbito foral, la Resolución de 2 de febrero de 2006, del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Dándose por válido de forma generalizada el criterio administrativo de la no sujeción de tales prestaciones, la cuestión más controvertida era la posibilidad de que los profesionales dedujeran el IVA soportado para el desarrollo de tales servicios. En concreto, la cuestión más problemática que había planteado este asunto consistía en determinar si los profesionales que realizaran las prestaciones de servicios en el turno de oficio podían deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes o servicios de forma íntegra o solo un determinado porcentaje de prorrata, lo que podría ocurrir siempre que el profesional no solo actuara en el turno de oficio, sino que también ejerciera la profesión en el mercado libre. Así es en la medida en que la regla de prorrata exige que el sujeto pasivo desarrolle actividades exentas junto con otras que estén sujetas y no exentas, dando lugar a dos sectores diferenciados con distintos regímenes de deducción del IVA. Ahora bien, en el caso que está siendo objeto de análisis, se realizan unas actividades sujetas al IVA, en las que los profesionales deben repercutir dicho impuesto a sus clientes, junto con otras prestaciones de servicios que no están sujetas al mismo. La cuestión de si en estos casos procede o no la aplicación del régimen de prorrata ha sido resuelta por la DGT en diversas ocasiones. En principio, podría pensarse que los abogados y procuradores que actúen en el turno de oficio estarían obligados a aplicar la regla de prorrata en la medida en que estos servicios no originan el derecho a la deducción. No obstante, las operaciones no sujetas no se tienen en cuenta en ninguno de los términos de la relación para el cálculo del porcentaje de prorrata¹⁵. En consecuencia, aunque el abogado realice operaciones que no dan derecho a deducir, al tratarse de operaciones no sujetas, puede deducir el 100 % del IVA soportado en el desarrollo de su actividad. En este sentido, la DGT ha señalado que cuando las únicas operaciones que no originen el derecho a deducir sean los servicios no sujetos al IVA correspondientes al turno de oficio, el porcentaje que debe aplicar el abogado es el 100 %¹⁶. Pese a la claridad de la tesis defendida por la DGT, algunas dependencias de la AEAT cuestionaron dicho criterio, al considerar que los profesionales en dicha situación debían aplicar el régimen de prorrata, como se pone de manifiesto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

¹⁵ El artículo 104.3 de la LIVA establece que «para la determinación del porcentaje de deducción no se computará en ninguno de los términos de la relación: [...] 5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta ley».

¹⁶ Así lo ha considerado la Administración tributaria en diversas consultas, como las de 31 de mayo de 1995 o 20 de julio de 1999 (1295/1999). En esta última señaló que «los referidos servicios no se encuentran comprendidos entre las operaciones cuya realización, de acuerdo con el artículo 94.1 de la Ley 37/1992, origina el derecho a la deducción, por lo que, en los casos en que un abogado preste tales servicios y efectúe también operaciones cuya realización, según el citado artículo 94.1, sí originan el derecho a la deducción (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), dicho abogado estaría, en principio, obligado a aplicar la regla de prorrata. No obstante, el artículo 104.3.5.º de la Ley 37/1992 señala que las operaciones no sujetas al impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la propia ley no se tendrán en cuenta para el cálculo del porcentaje de deducción a que se refiere el propio artículo 104. Por consiguiente, en los casos en que un abogado efectúe operaciones cuya realización le origina el derecho a deducir, de las enumeradas en el citado artículo 94.1 de la Ley 37/1992 (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), y las únicas operaciones que no originan el derecho a deducir que realice sean los servicios no sujetos al impuesto según lo señalado en el apartado primero anterior, el porcentaje de deducción a aplicar por dicho abogado será del 100 %».

Regional (TEAR) de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016 (NFJ064953), que consideró que el criterio defendido por la inspección no era correcto. En efecto, el TEAR concluyó que en los casos de los abogados que realicen actividades en el turno de oficio no era procedente la aplicación de la regla de prorrata, pues en los supuestos de no sujeción conforme al artículo 7 de la LIVA, el porcentaje de deducción que se debe aplicar es el 100% del IVA soportado, de acuerdo con el criterio que ya había sido expresado por la DGT en las contestaciones a las consultas a las que se ha hecho referencia con anterioridad¹⁷.

2.2. EL CAMBIO DE CRITERIO OPERADO EN LAS CONSULTAS DE LA DGT DE 25 DE ENERO DE 2017: LA SUJECIÓN DE LAS PRESTACIONES

2.2.1. Análisis de los fundamentos que justificaron el nuevo criterio de la DGT

A pesar de que durante años la DGT mantuvo que los servicios de un abogado o un procurador derivados de la asistencia jurídica gratuita no se encontraban sujetos al IVA, dicho centro directivo cambió este criterio en dos consultas de 25 de enero de 2017 (V0173/2017 y V0179/2017). En dichas consultas se concluye que un abogado ejerciente adscrito al servicio de asistencia jurídica gratuita «[...] tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y la prestación de servicios de dirección letrada en favor de las personas o entidades con derecho a la asistencia jurídica gratuita será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido impuesto». Estas consultas fundamentan técnicamente el cambio de criterio en dos argumentos, aunque, a nuestro juicio, ninguno de ellos está lo suficientemente motivado desde el punto de vista técnico-jurídico, como se analizará a continuación.

En primer lugar, se basa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 28 de julio de 2016¹⁸, dictada en el asunto C-543/14 (NFJ063393), en la que se analizan varios aspectos del régimen de tributación en el IVA de los servicios prestados por los abogados a

¹⁷ En el FJ 4.º se señala lo siguiente: «Ello supone que los casos de no sujeción al IVA conforme al artículo 7 de la ley, entre los que se encuentran los servicios prestados por los abogados designados en virtud del turno de oficio, el porcentaje de deducción a aplicar será el del 100% del IVA soportado. Esta interpretación es sostenida asimismo por la Dirección General de Tributos en la Consulta 1295/1999 de la DGT antes citada [...] Cuestión distinta es que el profesional realizara, junto a los servicios del turno de oficio, otros servicios profesionales que se encontraran exentos en la LIVA; en estos casos, sí sería aplicable la regla de la prorrata señalada. En el presente caso, únicamente aparecen identificados en la liquidación ingresos por el turno de oficio e ingresos profesionales ordinarios como abogado, por lo que es deducible el 100% del IVA soportado deducible».

¹⁸ No obstante, se ha de aclarar que, en las consultas de 25 de enero de 2017, la DGT comete un error en la fecha de esta sentencia, pues hace referencia a la Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2016, cuando, en realidad, la fecha correcta es 28 de julio de 2016.

los beneficiarios del derecho a la justicia gratuita en Bélgica¹⁹. Esta sentencia, que resuelve varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Constitucional belga, lo que analiza es si estas prestaciones de servicios pueden acogerse a la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que determina la exención de las prestaciones de servicios de carácter social efectuados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, al considerarse que las mismas podrían cumplir una función social. Ahora bien, el TJUE no ha analizado expresamente la sujeción al impuesto de las prestaciones derivadas de la justicia gratuita con base en precepto alguno ni, por supuesto, ha estudiado esta cuestión teniendo en cuenta el encaje en un precepto similar a aquel en el que la Administración tributaria española había basado la ausencia de gravamen en estos casos, pues tal cuestión no fue planteada en la cuestión prejudicial. En consecuencia, el cambio de criterio de la DGT no se ha debido, en primera instancia, a un nuevo enfoque de dicho órgano directivo sobre el encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.10.º de la LIVA, motivado por la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016. Por tanto, en esta sentencia no se analiza en ningún momento el cumplimiento de los requisitos que durante más de treinta años habían permitido considerar por parte de la Administración tributaria española que estas prestaciones de servicios se encontraban no sujetas, por lo que su aplicación al caso español no podía realizarse de forma automática, como lo hizo la DGT, que se basó en la simplista idea de que si el tribunal se plantea la exención o no de tales prestaciones es porque las mismas están sujetas al IVA.

El segundo argumento en el que se ha fundamentado el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 ha sido la consideración sobre la gratuidad u onerosidad de estas prestaciones de servicios, o más concretamente, en una reconsideración sobre el carácter no retribuido de las mismas. En este sentido, la DGT consideró que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita se realizaban a título oneroso, aun cuando no fueran retribuidos por dicho destinatario, sino por un tercero, que era la Administración pública competente²⁰. Lo cierto es que la DGT ha negado

¹⁹ La DGT señala en las consultas de 25 de enero de 2017 que «el Tribunal, *partiendo de la sujeción de los referidos servicios al IVA*, en tanto que servicios prestados a título oneroso por un empresario o profesional a efectos del mencionado tributo, se cuestiona la posible aplicación a los mismos del supuesto de exención contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE (precepto transpuesto a nuestra ley nacional en el artículo 20.1.8.º de la Ley 37/1992)». La DGT considera que de la mencionada sentencia hay que extraer «[...] *que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA*, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

²⁰ Así lo indican las señaladas consultas: «El cambio de criterio de este centro directivo se apoya, como se ha indicado, en la sentencia del Tribunal de fecha 16 de julio de 2016 y *en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso* toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 37/1992, constituye la base imponible de las operaciones sujetas el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario de las mismas o por un tercero. En consecuencia, considerando que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita son retribuidos no por dicho destinatario sino por un tercero, en este caso la Administración pública competente, se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios, formando parte

el carácter gratuito que se le había atribuido a estas prestaciones durante más de treinta años, sin que haya justificado de forma suficiente este cambio de orientación. A nuestro juicio, un cambio de criterio de esta envergadura hubiera requerido un análisis más exhaustivo de los argumentos en los que se fundamentaba y unas justificaciones de mayor calado que las que introdujo dicho órgano en la contestación a las consultas señaladas.

2.2.2. Los problemas que plantea la sujeción al IVA de estas prestaciones

La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios derivados de la asistencia jurídica gratuita podría plantear nuevos problemas para todos los actores encargados de hacer efectivo dicho derecho, salvo para los titulares del mismo, que no deben verse afectados por esta cuestión. Téngase en cuenta que el destinatario del servicio, que a efectos del IVA sería el consumidor final, está exonerado del pago de cualquier cantidad que suponga la asistencia letrada, por lo que no solo no tiene que abonar ningún importe en concepto de retribución al profesional que presta el servicio, sino que tampoco tendrá que satisfacer ningún otro gasto o coste derivado de dicha prestación, pues el reconocimiento del beneficio de la justicia gratuita impide que paguen ninguna cantidad por la recepción de tales servicios. Por ello, es obvio que quienes debieran pagar, en su caso, el IVA correspondiente a tales prestaciones de servicios, no serían sus destinatarios, aunque es cierto que la respuesta de la DGT ha podido crear cierta confusión sobre este particular²¹.

Por tanto, dicha sujeción plantearía nuevos inconvenientes tanto para los profesionales que deben prestar los servicios como para la Administraciones públicas competentes en materia de justicia, que son las que deben financiar el gasto que tales prestaciones representan.

El mayor problema que se derivaría de la sujeción al IVA es que, dado el enorme retraso en el pago de las compensaciones por parte de las Administraciones públicas competentes, los abogados y procuradores se verían obligados a ingresar las cuotas del IVA mucho antes de que les sean abonadas, por lo que deberían adelantar con su patrimonio el ingreso de las mismas. Así será cuando estos profesionales se encuentren en el régimen general del IVA, lo que ocurre en la

la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial».

²¹ En el punto 4 de las consultas de 25 de enero de 2017 se señala lo siguiente: «De acuerdo con todo lo anterior, este centro directivo considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada, por lo que respecta al IVA: Los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del impuesto, *debiéndose repercutir en factura el IVA al tipo impositivo general del 21% a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios*». En el mismo sentido, la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT, que declara sujeto al IVA el turno de oficio, en la que señala que «[...] la consulta estima que el beneficiario de la justicia gratuita (destinatario de la prestación) ha de abonar el IVA devengado al 21% como contribuyente del impuesto».

mayoría de los casos, pues las cuotas devengadas se deben ingresar en el trimestre en el que haya concluido la prestación de los servicios. Sin embargo, la realidad es que, de forma generalizada, el pago de las compensaciones se realiza con varios meses e incluso años de retraso. Por ello, la sujeción a gravamen de estas prestaciones de servicios determinaría que los abogados y procuradores que se encuentren en el régimen general del IVA deberían soportar la carga financiera derivada del importante desfase temporal entre el ingreso de las cuotas devengadas y su cobro, lo que podría dificultar el ingreso en plazo de estas cantidades. Es cierto que los contribuyentes podrían pedir un aplazamiento del pago, pero así tendrían que actuar en cada declaración trimestral del IVA, además de que deberían satisfacer por ello intereses de demora, por lo que no sería una solución satisfactoria.

Solo si estos profesionales se encontraran acogidos al régimen de caja podrían declarar las cuotas del IVA devengadas en el trimestre en el que cobrasen de forma efectiva las compensaciones derivadas de la realización de tales servicios. No obstante, este régimen no ha tenido mucha aceptación en la práctica, pues no solo retrasa el devengo de las cuotas para el sujeto pasivo, sino que también produce esa misma consecuencia en relación con el derecho a la deducción del cliente, que solo podrá ejercerlo en el periodo de liquidación en el que realice el pago. Esto ha provocado que la gran mayoría de los empresarios y profesionales que tengan como destinatarios de sus operaciones a sujetos con derecho a deducir no hayan podido acogerse a este régimen, pues podrían perder una parte de su clientela por este motivo. Sin embargo, sí se podrían acoger al mismo sin ningún tipo de problemas los abogados y procuradores cuando solo realicen prestaciones de servicios en el turno de oficio o cuando los destinatarios de sus servicios sean Administraciones públicas o clientes que no tengan derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas –personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA o que solo realicen actividades exentas que no den derecho a deducir–. Cuando estos profesionales puedan acogerse a este régimen especial, la posible sujeción de estas prestaciones de servicios no supondría un gran problema para ellos, pues las cuotas del IVA devengadas se ingresarían en el trimestre en el que se cobrara la compensación correspondiente. Por tanto, los problemas derivados de la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios se circunscribirían a los abogados y procuradores acogidos al régimen general del IVA, quienes, por otra parte, son la gran mayoría.

La sujeción de estas prestaciones de servicios también incidiría en alguno de los deberes formales que incumben a los profesionales relacionados con el IVA, particularmente en lo relativo al deber de facturación. Al considerarse no sujetas, como ocurre en la actualidad, no resulta necesario que los abogados y procuradores emitan facturas por las mismas, sino que tan solo tienen que informar trimestralmente de los servicios realizados a través del colegio profesional o de la vía que haya establecido la Administración responsable del gasto²². A partir de que se conside-

²² En Andalucía, la Dirección General de Justicia e Interior de la Junta de Andalucía ha puesto en marcha el Sistema Informático de Gestión de Asistencia Jurídica Gratuita TEMISA, regulado por la Orden de 25 de noviembre de 2013, por la

rasen sujetas, los profesionales deberían facturar cada servicio de forma individual, salvo que se estableciera una regla específica para estos casos. Esto supone, además, que deberán incluir los importes correspondientes en los libros-registro de facturas emitidas del IVA. Por otra parte, incluso aquellos profesionales que desarrollen su actividad exclusivamente en el marco de la justicia gratuita tendrían que presentar las liquidaciones periódicas del IVA con carácter trimestral, de lo que estaban excluidos con anterioridad al realizar únicamente operaciones no sujetas. Sin embargo, lo habitual es que también desarrollen su trabajo en el mercado libre, por lo que ya se encontrarían obligados a presentar la autoliquidación del impuesto, así como el resto de deberes a los que se ha hecho referencia.

Ahora bien, además de los inconvenientes que puede ocasionar a los profesionales la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, puede generar nuevos problemas en la financiación de las mismas. En efecto, serían las Administraciones públicas que sufraguen el coste de la justicia gratuita las que tendrían que asumir el gasto suplementario que derivaría de la aplicación del criterio que sostienen las consultas de 25 de enero de 2017. Esto hubiera supuesto para las Administraciones públicas competentes un encarecimiento del 21 % en el coste de las compensaciones que abonan a los profesionales. Por tanto, la sujeción de estas prestaciones no incidiría en una mayor recaudación tributaria global, en la medida en que lo que se ingrese por las mismas se habría desembolsado con cargo a fondos públicos. Además, ni siquiera es la misma Administración la que sufraga el gasto que la que recibe el ingreso, lo que complica en mayor medida el asunto, sobre todo si se tienen en cuenta los criterios que rigen la distribución de los ingresos por el IVA en el actual sistema de financiación autonómica. Mientras que las cuotas se ingresarían en la Administración central –aunque una parte de la recaudación esté cedida a las comunidades autónomas²³–, el gasto lo tendrían que asumir las entidades territoriales con competencia en justicia. Todo esto debería tenerse en cuenta a efectos de establecerse un nuevo sistema de financiación de estas prestaciones, aunque, como se ha analizado, no es sencillo determinar la parte de las cuotas del IVA ingresadas por estos profesionales que se destinarían a financiar a cada comunidad. En cualquier caso, las consecuencias que se deriven en materia de ingreso y gasto público no deben determinar la sujeción o no a gravamen de estas prestaciones en el IVA. Si así fuera, no deberían sujetarse a gravamen todas las operaciones que tengan como destinatario a una Administración pública, pues en estos casos siempre se produciría la situación descrita.

que se aprueba la implantación de dicho sistema. A través de dicho sistema, los profesionales informan trimestralmente de los servicios realizados, para lo que deberán señalar la fecha en la que se realiza la actuación que se declara –tanto el inicio como la finalización de las actuaciones–, el tribunal que conoce del asunto y el número de procedimiento.

²³ Es cierto que se trata de un impuesto compartido con las comunidades autónomas, por lo que estas también recibirán un 50 % de la cantidad recaudada. No obstante, las comunidades no reciben la mitad de lo recaudado en su territorio, sino que la distribución de la recaudación se realiza teniendo en cuenta datos de consumo certificados por el INE. Por tanto, la recaudación que podrá obtener cada comunidad no dependerá tanto de lo recaudado de los abogados y procuradores residentes en su territorio como del índice de consumo que tenga cada una de ellas. En consecuencia, no se puede afirmar que un 50 % de las cuotas ingresadas por los abogados y los procuradores sea transferido a la comunidad que financia el pago de las prestaciones.

2.3. LA REFORMA DE LA LEY DE JUSTICIA GRATUITA INTRODUCIDA POR LA LEY 2/2017 Y EL CONSIGUIENTE CAMBIO DE CRITERIO DE LA DGT

El 23 de junio de 2017 entró en vigor la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. Dicha reforma legislativa tiene su origen en la presentación conjunta por varios grupos parlamentarios de una proposición de ley que, además, ha contado con el respaldo de la mayoría del Parlamento. Como veremos, dicha ley ha tenido como objetivo fundamental evitar que resulte de aplicación la doctrina contenida en las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Es cierto que ni en el preámbulo de la ley ni en su articulado se hace referencia a esta cuestión, pero del estudio de la misma y de las declaraciones de los grupos políticos que plantearon dicha proposición de ley se puede concluir que dicha cuestión es la que está en el origen de la iniciativa legislativa. Si nos atenemos al preámbulo de la ley, los objetivos de la reforma trascienden a esta cuestión, pues se indica que está orientada a garantizar la plena efectividad del derecho a la justicia gratuita y a incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en esta materia, afianzando el carácter de servicio público de esta actividad, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos²⁴. Sin embargo, a pesar de lo que el propio legislador ha señalado, la mayor parte de las modificaciones de la norma tiene como finalidad clarificar, al menos desde un punto de vista legal, el cumplimiento de los requisitos que exige el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA para que estas prestaciones de servicios estén no sujetas a tributación en dicho impuesto. De hecho, la mera presentación de la proposición de ley, que ha sido tramitada por el procedimiento de urgencia y en lectura única, suspendió los efectos de las señaladas resoluciones de la DGT²⁵ y, por otra parte, la reforma legal aprobada se ha aplicado con carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2017²⁶. La única razón que explica los efectos retroactivos de dicha reforma legislativa es establecer su entrada en vigor con anterioridad a la fecha de las citadas resoluciones de la DGT,

²⁴ El preámbulo es del siguiente tenor: «Con el fin de garantizar la plena efectividad de este derecho, los profesionales vienen obligados a prestar asistencia en los términos previstos en la citada Ley 1/1996, de 10 de enero, con un importante compromiso vocacional en favor de una justicia gratuita, de calidad y que permita el desarrollo pleno de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos. Con el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales, la presente reforma pretende afianzar el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación».

²⁵ Al menos así lo señalaron informaciones de prensa, según las cuales, el ministro de Justicia trasladó al Consejo General de la Abogacía Española la comunicación del Ministerio de Hacienda por la que se suspendían los efectos de la resolución de 25 enero de 2017, una vez presentada la proposición de ley. Dichas informaciones apuntaban a que el Ministerio de Hacienda había requerido formalmente a la Administración tributaria la suspensión de los actos y efectos de tales resoluciones, previa solicitud en tal sentido del Ministerio de Justicia.

²⁶ La disposición final única, relativa a la entrada en vigor, dispone que «la presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, produciendo efectos desde el 1 de enero de 2017».

para evitar que las mismas lleguen a producir efecto jurídico alguno. Todo ello ha permitido evitar el gravamen en el IVA de tales prestaciones de servicios con anterioridad a la aprobación de la ley. Como consecuencia, los profesionales no han tenido que incluir en la liquidación de los dos primeros trimestres las cuotas del IVA que se habrían devengado en dicho periodo por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita en aplicación de la doctrina establecida por las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017.

A los efectos de consolidar la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, la reforma se afana por dejar claro que la justicia gratuita es un servicio público y gratuito, subrayando el carácter obligatorio de la organización del servicio por parte de los colegios profesionales. Además, se insiste en su carácter gratuito, calificando de indemnización y no de retribución las cantidades que cobran los abogados y procuradores por la prestación de los mismos. El objetivo principal de todo ello es, como se ha indicado, evitar que tales prestaciones de servicios queden sujetas a gravamen en el IVA, al cumplirse todos los requisitos que el artículo 7.10.º de la LIVA determina a efectos de su no sujeción. Con ello, además, se pretendía establecer claras diferencias con el sistema belga de justicia gratuita, en el que la prestación de estos servicios es voluntaria para los profesionales y está sujeta a remuneración, para evitar así que la jurisprudencia del TJUE recaída en relación con aquel país resultara de aplicación al sistema español de justicia gratuita.

Tras la publicación de la Ley 2/2017 poco tardó la Administración tributaria en dictar una nueva consulta en la que modificaba el criterio que había defendido en las resoluciones de 25 de enero de 2017. En concreto, la Consulta de la DGT de 30 de junio de 2017 (V1706/2017) ha determinado que desde el 1 de enero de 2017, fecha de entrada en vigor de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA. La consulta reconoce el carácter obligatorio del servicio y, sobre todo, por el cambio de criterio que supone respecto de las consultas anteriores, el carácter indemnizatorio de las compensaciones que reciben los profesionales, de acuerdo con lo previsto en la nueva redacción de la Ley 1/1996²⁷. Una vez que se ha establecido el carácter indemnizatorio de estas cantidades, se

²⁷ La consulta señala lo siguiente: «No obstante lo anterior, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 22 de junio), ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica [...] De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales [...] Del sistema de asistencia jurídica gratuita, establecido por la nueva regulación de la Ley 1/1996, resulta que los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales recibirán determinadas cantidades de los colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación en el marco de la obligación contenida en la propia Ley 1/1996. Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA. En consecuencia de todo lo anterior, desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA».

ha tratado de otorgar las consecuencias que se deduce de ello en materia del IVA. A tal efecto, la consulta analiza la jurisprudencia europea relativa a la tributación de las indemnizaciones en dicho impuesto, aunque lo cierto es que los casos analizados tienen poco que ver con el pago de las cantidades que corresponden a los abogados y procuradores por la prestación de sus servicios en el marco del derecho a la justicia gratuita y, en todo caso, de alguna de las sentencias citadas incluso podría derivarse la sujeción al impuesto de este tipo de prestaciones²⁸.

La consecuencia de esta tesis en materia de deberes formales es que los profesionales no tendrán que emitir facturas en relación con las actividades que desarrollen en el marco de la justicia gratuita, pues es doctrina de la DGT que no existe esta obligación en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones²⁹. Como se indicó anteriormente, este criterio ya había sido defendido anteriormente por la DGT en consultas anteriores en relación con el caso concreto de las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita³⁰.

²⁸ La consulta es del siguiente tenor: «En lo que respecta a la tributación de las indemnizaciones en el impuesto, resultan de interés los criterios fijados por el TJUE en sus Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95. En la Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia *Mohr*), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia *Landboden*), el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia *Mohr*, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

²⁹ La Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016 –NFC061617–) señala que «la doctrina de este centro directivo contenida, entre otras, en la contestación a las Consultas de 6 de septiembre de 2007, números V1820-07 y V1821-07, establece que no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquella».

³⁰ *Vid.* la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007).

3. ANÁLISIS TÉCNICO-JURÍDICO DE LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS RELATIVAS A LA JUSTICIA GRATUITA: ESTUDIO DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN EL MARCO LA DIRECTIVA 2006/112/CE

El análisis técnico-jurídico de la cuestión controvertida debe centrarse en el estudio de si se cumplen o no los requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA para que las prestaciones de servicios se encuentren no sujetas, como son el carácter obligatorio y su naturaleza gratuita. Para ello, es preciso analizar la regulación legal contenida en la Ley 1/1996, tanto en su versión anterior como en la vigente derivada de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio. Pero no solo se ha de tener en cuenta la regulación legal. En relación con el requisito de la obligatoriedad se ha de tener muy presente cómo funciona este aspecto en la realidad. Por su parte, en relación con el requisito del carácter gratuito u oneroso de la prestación se ha de tener presente la verdadera naturaleza jurídica de las compensaciones que reciben los profesionales, más allá de su calificación legal.

Pero el análisis jurídico no solo es una cuestión de derecho interno. Se ha de estudiar también el encaje del supuesto de no sujeción dentro de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Para ello, en primer lugar se han de establecer conclusiones sobre la posibilidad de que una normativa nacional contenga un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA. En segundo término, se ha de analizar si las prestaciones de servicios realizados por abogados y procuradores para hacer posible el derecho a la justicia gratuita pueden incluirse dentro de dicho precepto, para lo cual se ha de tomar en consideración no solo la literalidad de las normas, sino los objetivos que se persigue con el impuesto, pues solo así se podrán establecer conclusiones sobre la posibilidad de no gravar estas prestaciones de servicios en el marco de la directiva.

3.1. LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA QUE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS QUEDEN NO SUJETAS DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 7.10.º DE LA LIVA

La primera cuestión que debe analizarse, en clave de derecho interno, es si las prestaciones de servicios derivadas de la Ley 1/1996 tienen cabida dentro del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA. Como se ha indicado, hasta que la DGT decidió cambiar de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017, se trataba de una cuestión que había sido pacífica, pues ningún operador jurídico había cuestionado la doctrina en sentido contrario reiterada por dicho centro directivo con anterioridad.

No obstante, el doble cambio de criterio de la DGT que se ha producido en esta materia en la primera mitad de 2017, previa reforma de la ley de justicia gratuita, obliga a replantearse si realmente se cumplen o no los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. Dicho

precepto establece la no sujeción de «las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos». Según se ha señalado, de lo que se trata con esta norma es de establecer un supuesto de no sujeción del autoconsumo externo de servicios, al entenderse que, cuando concurren los requisitos exigidos, la actividad no puede entenderse realizada para fines distintos de la actividad³¹. Desde luego, esta finalidad casa poco con la consideración de que los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio puedan subsumirse en esta norma, lo que demuestra que es una situación que se ha tratado de encajar de forma artificial en dicho supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, resulta esencial el replanteamiento de si en los supuestos que se están analizando se cumplen los dos requisitos que exige el precepto, lo que obliga a realizar un análisis individualizado de cada uno de ellos.

3.1.1. La determinación del carácter obligatorio para los profesionales de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la Ley 1/1996

El artículo 7.10.º de la LIVA exige como requisito para la no sujeción que las prestaciones de servicios resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de una norma jurídica. La justicia gratuita es obligatoria por mandato constitucional, lo que supone que las Administraciones públicas competentes deben proveer los servicios de asesoramiento jurídico gratuito a quienes no tengan suficientes recursos económicos para poder litigar. Así se establece en el artículo 119 de la Constitución española, que remite al desarrollo legislativo la determinación de los concretos supuestos de gratuidad. Ahora bien, el hecho de que los poderes públicos deban garantizar a los ciudadanos con menos recursos el derecho a la justicia gratuita no significa que la prestación del servicio sea obligatoria para el sujeto pasivo, es decir, para los profesionales que los desarrollan, que es la condición que permite que los servicios realizados en el turno de oficio y demás supuestos de orientación jurídica gratuita encajen en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

Hasta la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, la Ley 1/1996 no establecía, expresamente al menos, el carácter obligatorio del servicio para los abogados y procuradores. En la realidad, estos profesionales tampoco estaban obligados, salvo excepciones, a desarrollar los servicios relativos a la asistencia gratuita. De hecho, para poder prestarlos debían estar inscritos en los listados gestionados por cada colegio, de tal modo que quienes no se inscri-

³¹ FALCÓN y TELLA, R.: «La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3.º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2 b)», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\1). El autor señala que el artículo 7.10.º de la LIVA «[...] solo se explica porque, en tal caso, la operación no puede entenderse realizada para fines distintos a la actividad empresarial, ya que la directiva no ofrece ninguna otra base para este supuesto de no sujeción».

bieran no tenían que realizar este tipo de servicios. Otra cosa diferente es que, una vez que un profesional fuera adscrito a un caso, no podía renunciar, salvo por causas muy excepcionales determinadas en la normativa, pero esto no significaba que tuviera carácter obligatorio, pues la realidad era que los profesionales que no querían ofrecer sus servicios en el turno de oficio eran libres de no hacerlo.

Ahora bien, que en la práctica las cosas funcionaran de este modo no significaba tampoco que no existiera el deber jurídico de prestar obligatoriamente el servicio en determinadas circunstancias. En este sentido, de acuerdo con una reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, no era posible defender en todo caso la voluntariedad de los servicios ligados a la justicia gratuita, pues, dependiendo de las circunstancias concurrentes, cada colegio podía establecer la adscripción voluntaria u obligatoria al servicio. Así lo señaló la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 3242/2014), en la que se analizó la validez del artículo 5 del Reglamento de organización y funcionamiento de los servicios de representación gratuita y turno de oficio del Colegio de Procuradores de Madrid³², que establecía la adscripción universal y forzosa de todos los procuradores colegiados de Madrid al turno especial de asistencia jurídica gratuita. Dicho precepto fue anulado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de septiembre de 2014 (rec. núm. 641/2012), al considerar que dicha adscripción obligatoria vulneraba diversos preceptos. Por un lado, el artículo 6.1 del Estatuto general de procuradores de España³³, que reconoce a todo procurador la plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado³⁴, y por otro, la Ley 1/1996, de asistencia jurídica gratuita, en la medida en que dicha norma, con anterioridad a la reforma introducida en 2017, no establecía una adscripción obligatoria de los profesionales. No obstante, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por el colegio profesional al considerar que dicho artículo no vulnera ninguno de los preceptos señalados. El colegio fundamentó el recurso en el derecho de acceso a la justicia gratuita, pues la adscripción voluntaria podía poner en riesgo la efectiva prestación del servicio debido a las particulares circunstancias de la Comunidad de Madrid, relacionadas con el elevado índice de desempleo, la gran litigiosidad y la enorme dispersión de las sedes jurisdiccionales, de tal modo que si no se establecía dicha adscripción obligatoria existía un riesgo de que no se pudiera prestar de forma efectiva el servicio. El Tribunal Supremo ha señalado que no existe ningún precepto que imponga la voluntariedad o que excluya la adscripción universal y obligatoria de los procuradores al servicio de asistencia jurídica gratuita. En definitiva, según el tribunal, serán las concretas circunstancias en cada caso las que

³² Dicho reglamento fue aprobado por acuerdo de su junta general extraordinaria celebrada el 26 de mayo de 2010.

³³ Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España.

³⁴ El artículo 6 de dicho Estatuto, bajo el título «Libertad de aceptación y renuncia», establece en su apartado 1 que «los procuradores tendrán plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado». Por su parte, el apartado 2 es del siguiente tenor: «También podrán renunciar a la representación aceptada en cualquier fase del procedimiento, pero siempre de conformidad con lo dispuesto en las leyes».

determinen la elección de un sistema u otro, considerando que ambos sistemas son igualmente válidos en cuanto que con ello se garantice la efectividad de ese derecho. Además, la sentencia estima inaplicable al caso planteado el artículo 6 del Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España, en la medida en que dicho precepto regula el contenido de las funciones de la procura, por lo que no se refiere a la representación procesal gratuita de quienes ostentan el derecho a esa asistencia. En cuanto que se trata de una profesión colegiada, resulta inexcusable la incorporación al colegio para su ejercicio, y de esta colegiación derivan para los colegiados derechos y deberes, entre los que se encuentran asumir la representación procesal gratuita de quienes tienen reconocido el derecho de asistencia gratuita por carecer de medios económicos suficientes, cuando sean designados para ello por el colegio. En este sentido, señala el tribunal que el legislador otorga a los colegios la potestad normativa y de organización del servicio de asistencia jurídica gratuita, que no tiene otra limitación que la de garantizar, de forma continuada y eficiente, la representación procesal de quienes tienen reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, con respeto a las directrices que al efecto establezca el Consejo General de los Colegios de Procuradores, que en este punto no realiza previsión alguna. Además, el Tribunal considera que la adscripción universal y obligatoria no afecta a la calidad del servicio, como afirmó la sentencia recurrida, que consideró que la especialización y formación específica solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera que todo procurador, por el hecho de serlo, está, o debe estar, perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional, función muy diferente a la de los abogados, en relación con los cuales sí podría resultar necesaria esa especialización previa³⁵, aunque los nuevos sistemas de acceso a la profesión han determinado que en la actualidad se trate de una cuestión abierta, particularmente en el caso de los abogados³⁶.

³⁵ Así lo señala el FJ 1.º de la sentencia, en el que se puede leer que «[...] el ejercicio de la procura, profesión de colegiación obligatoria, implica la asunción de una serie de obligaciones colegiales entre las que se encuentra la de asumir la representación procesal de quienes gozan del derecho a la asistencia jurídica gratuita en los términos que reglamentariamente establezca el colegio (en este caso de Madrid) a quien legalmente se atribuye la potestad normativa y organizativa de ese servicio de asistencia gratuita, sin más limitaciones que la de garantizar la prestación continuada y eficaz del servicio, con respeto a las directrices que, al efecto, pueda establecer el Consejo General de los Colegios de Procuradores, sin que, en este punto, contenga previsión alguna. Luego, la decisión –voluntaria– de ejercer la profesión de procurador comporta una serie de derechos y obligaciones derivados de la adscripción obligatoria al respectivo colegio, presupuesto inexcusable para acceder a dicha profesión. La adscripción universal y obligatoria – que, como acaba de verse, no se introduce *ex novo* en el reglamento aprobado por la junta general extraordinaria del colegio de Madrid de 26 de mayo de 2010– tampoco afecta a la calidad del servicio, como afirma la sentencia, por el hecho de que esa adscripción universal impida una especialización y formación específica que solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria, porque todo procurador, por el hecho de serlo (dada la naturaleza de su función), está (o debe estar) perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional (art. 3.1 del estatuto general), función muy diferente a la de los abogados y que puede hacer preciso, en este caso, esa especialización previa».

³⁶ Es cierto que aún se exigen por los colegios de abogados determinadas condiciones para que los colegiados puedan intervenir en el turno de oficio. Además, de una determinada experiencia también se suele exigir haber realizado de-

Como se ha señalado, la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha incidido expresamente en esta materia, precisamente con el objetivo de conseguir que, al menos desde el punto de vista legal, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. A tal efecto, la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 1/1996 aclara que el servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio, si bien matiza que lo será en los términos previstos en esta ley, lo que permite que en la práctica suceda justamente lo contrario. A tal efecto, el precepto continúa señalando que los colegios profesionales, que son los encargados de organizar el servicio, podrán dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen³⁷. Por tanto, aunque la regla general sea que los servicios resulten obligatorios para los colegiados, se puede dispensar a estos de su prestación cuando haya razones que lo justifiquen, como ocurrirá cuando se pueda llevar a cabo una adecuada prestación de los mismos mediante un sistema de adscripción voluntaria que garantice la existencia de suficientes profesionales para cubrir los servicios requeridos. El carácter obligatorio de estos servicios se ve reforzado por la nueva redacción del artículo 22 de la ley, que señala que las juntas de gobierno de los colegios y los Consejos Generales de la Abogacía y de los Colegios de Procuradores regularán y organizarán los servicios obligatorios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, estableciéndose que se garantizará, en todo caso, la prestación continuada de estos servicios, atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia³⁸. También se ve reforzada dicha idea con la reforma del artículo 23, pues, debido a la obligatoriedad del servicio, se ha sustituido la redacción del precepto en coherencia con ello³⁹.

terminados cursos o pruebas de acceso. No obstante, en la actualidad se entiende que la superación de los requisitos para acceder a la profesión de abogado –máster de la abogacía y examen nacional– pueden ser suficientes para el acceso al turno de oficio.

Precisamente, esta cuestión ha sido objeto también de nueva regulación en la modificación que se ha realizado del artículo 25 de la Ley 1/1996, que ha habilitado al Ministerio de Justicia para que regule los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita. La nueva redacción del artículo 25 de la Ley 1/1996 es del siguiente tenor: «El Ministerio de Justicia, de manera coordinada con las comunidades autónomas competentes, previo informe de los Consejos Generales de la Abogacía y de los Procuradores de los Tribunales de España, establecerá los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita, con objeto de asegurar un nivel de calidad y de competencia profesional que garantice el derecho constitucional a la defensa. Dichos requisitos serán de obligado cumplimiento para todos los colegios profesionales».

³⁷ La nueva redacción del artículo 1, en su segundo párrafo, es del siguiente tenor «El servicio de asistencia jurídica gratuita será *obligatorio* en los términos previstos en esta ley. Los colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen».

³⁸ La nueva redacción del artículo 22 determina que «los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos colegios regularán y organizarán, a través de sus juntas de gobierno, los *servicios obligatorios* de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia».

³⁹ En concreto, se ha sustituido la expresión «los profesionales *inscritos* en los servicios de justicia gratuita» por otra que refuerza el carácter obligatorio del servicio, al hacer referencia a «los profesionales *que presten el servicio obligatorio* de justicia gratuita».

De acuerdo con todo lo anterior, se puede afirmar que la nueva regulación que deriva de la reforma realizada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, lo único que hace es reforzar el citado criterio jurisprudencial que había defendido el Tribunal Supremo, por lo que, aunque haya regulado por primera vez de forma expresa este asunto, en realidad no ha cambiado nada. Sin embargo, una cosa es la caracterización que hace la ley de este servicio y otra muy diferente es cómo funciona el mismo en la realidad. Con anterioridad a la reforma, los profesionales debían inscribirse en los listados de los colegios profesionales si querían acceder a los servicios del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Tras la reforma, se establece la adscripción obligatoria, pero con la salvedad de que los colegios podrán dispensar a los colegiados cuando existan razones que lo justifiquen, lo que ocurrirá siempre que un sistema de inscripción voluntaria garantice la adecuada prestación de los servicios. Poco después de la entrada en vigor de la Ley 2/2017, algunos colegios profesionales han comenzado a aprobar la dispensa prevista en el artículo 1.2 de la Ley 1/1996, en la redacción dada por la Ley 2/2017, a los profesionales que en ese momento no se encontraran de alta en el turno de oficio y demás servicios de justicia gratuita. Esto supone que, en la práctica, la situación seguirá igual que antes, por lo que se mantendrá el carácter voluntario para los profesionales que no quieran participar en este tipo de actividades, salvo excepciones –posiblemente las mismas que existían con anterioridad–. Se puede decir que con la reforma se ha pretendido sustituir la realidad por una «verdad legal» poco consistente con ella con el único objetivo de que estas prestaciones de servicios sigan estando no sujetas al IVA.

En cualquier caso, esta reforma plantea serias dudas, incluso de carácter conceptual. No parece muy adecuado que en pleno siglo XXI se establezca por ley en un país democrático la obligación de unos profesionales de prestar un trabajo gratuitamente⁴⁰ cuando el desarrollo de esta

⁴⁰ Aunque los colegios profesionales han aplaudido esta medida legislativa, si han existido voces críticas en alguna asociación de abogados no colegial como es la Asociación de Letrados por un Turno de Oficio Digno (ALTODO). En el informe respecto de la proposición de ley de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, señala que «es, cuando menos, dudoso, que para lograr que el turno de oficio siguiera exento del IVA fuera necesario sustituir el principio de voluntariedad en la prestación del servicio por el principio de obligatoriedad salvo dispensa colegial, que es lo que se ha hecho. La adscripción voluntaria y vocacional a los diferentes turnos de oficio fue precisamente uno de los grandes avances de la vigente LAJG, que ha permitido mejorar la calidad del servicio. La obligatoriedad salvo dispensa colegial se contradice con el derecho a un servicio especializado y de calidad [...] El servicio de asistencia jurídica gratuita nunca puede ser obligatorio para el profesional [...] El servicio de justicia gratuita, en definitiva, solo debe ser obligatorio para el Estado y, todo lo más, para los colegios profesionales, siempre que estos hayan sido previamente dotados de la adecuada y necesaria asignación presupuestaria, porque, en caso contrario, tampoco estarán obligados a garantizar el mantenimiento de un servicio que el propio Estado no garantice. Desde la supresión del servicio militar obligatorio el 1 de enero de 2002, no existe en España ninguna prestación obligatoria para ningún ciudadano [...] Es el Estado quien, en cumplimiento de su obligación de garantizar el derecho a la tutela efectiva de todos los ciudadanos en condiciones de igualdad con quienes tienen medios, deberá incentivar suficientemente a los profesionales para que estos, voluntariamente, decidan si les compensa o no adscribirse al turno de oficio. La forma de garantizar que ese derecho fundamental quede garantizado no puede ser, en pleno siglo XXI, la obligatoriedad de la prestación del servicio por parte de los profesionales con unilateral establecimiento de las condiciones por la parte que impone esa obligatoriedad, porque esto es algo que se acerca mucho

profesión constituye su medio de vida. Además, el establecimiento de dicho carácter obligatorio es totalmente desproporcionado, pues un sistema de adscripción voluntaria garantiza, con carácter general, el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, por lo que el carácter obligatorio solo procedería cuando no hubiera otro modo de asegurar su prestación. Por otro lado, con dicha adscripción obligatoria se pueden cercenar otros derechos que pueden afectar a los profesionales como colectividad, como ocurriría en relación con un hipotético derecho a la huelga⁴¹. Lo que deberían hacer los poderes públicos es que la prestación de los servicios relacionados con la justicia gratuita resulte más atractiva para los abogados y procuradores, lo que aseguraría la existencia de un número suficiente de profesionales para la cobertura de los mismos. Al final, aunque la ley se haya modificado, nada cambiará en la realidad, pues casi la totalidad de los profesionales podrán elegir libremente entre prestar o no estos servicios. Lo único que se ha modificado es el procedimiento para ello, pues ahora será necesario un acuerdo de los colegios para dispensar del turno de oficio a los profesionales que no estén inscritos previamente. En cualquier caso, en la realidad la prestación de los servicios seguirá teniendo normalmente carácter voluntario para los profesionales. Por tanto, la no sujeción se fundamenta en una caracterización legal que es desvirtuada por el funcionamiento del servicio en la realidad.

3.1.2. La determinación del carácter gratuito o retribuido de los servicios prestados para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita

Para que las prestaciones de servicios obligatorias por ley puedan considerarse no sujetas en virtud del artículo 7.10.º de la LIVA, el precepto exige que se realicen a título gratuito. Por ello, a efectos de establecer conclusiones sobre la sujeción o no al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del derecho de asistencia jurídica gratuita, es preciso determinar la naturaleza de las cantidades que perciben los profesionales por la realización de estas actividades. En este sentido, debe determinarse si tienen el carácter de retribución o de indemnización. Esta distinción solo tiene relevancia a efectos de determinar la sujeción o no de estas prestaciones, pues una vez que se consideren sujetas al IVA sería irrelevante la calificación de las compensaciones, dado que, de acuerdo con el artículo 78.2.3.º, los importes obtenidos se incluyen en todo caso en la base imponible del impuesto por estar relacionados con el volumen de los servicios prestados⁴².

al concepto de esclavitud» (<<http://altodo.com/wp-content/uploads/2017/05/COMUNICADO-ALTODOSOBRE-REFORMA-LAJG-31.5.2017.pdf>>).

⁴¹ *Ibid.*: «Entre las consecuencias del radical cambio de sistema, a partir de ahora los profesionales podrán ser expulsados de la abogacía o la procuraduría si se niegan a formar parte del turno de oficio o si adoptan medidas de presión frente a situaciones que consideremos injustas, como la renuncia voluntaria a las guardias o la suspensión del servicio en caso de incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de dotar presupuestariamente a los colegios o de indemnizar en plazo las actuaciones de los profesionales (¿Es esto lo que ocultamente se pretende?)».

⁴² Es cierto que el número 1.º del artículo 78.3 de la LIVA determina que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, si bien para ello se exige que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No obstante, el artículo 78.2.3.º

En el supuesto que está siendo objeto de análisis, la cantidad que se cobra se fija en función de los casos y guardias realizados en cada periodo de liquidación, por lo que, incluso si se considera que la compensación que debe cobrar tiene la naturaleza de indemnización, podría incluirse en la base imponible; obviamente, siempre que estas prestaciones de servicios estuvieran sujetas y no exentas, lo que de momento no ocurre en España.

En consecuencia, es preciso estudiar la naturaleza de las cantidades que reciben los profesionales para determinar si tienen carácter retributivo de los servicios prestados o si su naturaleza es indemnizatoria. La primera cuestión que debe analizarse es si la normativa reguladora del derecho a la asistencia jurídica gratuita aclara en su articulado este extremo. En este sentido, la Ley 1/1996, en su redacción original, aludía en diversos preceptos a esta cuestión, aunque es cierto que utilizaba de forma indistinta conceptos claramente contradictorios, por lo que era difícil extraer una conclusión clara del análisis de dicha ley. En efecto, la redacción anterior a la reforma de 2017 utilizaba en diversos preceptos el término retribución⁴³ o incluso se hablaba de la percepción de honorarios, derechos o beneficios económicos⁴⁴. En otras ocasiones se hablaba de subvención o de compensación, lo que le acercaba más al concepto de indemnización que al de remuneración en sentido estricto⁴⁵. A veces se mezclaban en un mismo precepto los términos de subvención y remuneración, como ocurría en el artículo 37⁴⁶, aunque ambos conceptos no

de la LIVA establece que formarán parte de la base imponible «las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

- ⁴³ El artículo 30 determinaba lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *retribuida* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37, cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley». Por su parte, el artículo 40, titulado «*Retribución por baremo*», señalaba lo siguiente: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las *bases económicas y módulos de compensación* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».
- ⁴⁴ El artículo 42 determinaba que «el régimen disciplinario de los abogados y procuradores de los servicios de asistencia jurídica gratuita se regirá por las mismas reglas establecidas con carácter general para el desempeño de dichas profesiones, con las siguientes especialidades: a) La indebida percepción de *honorarios, derechos o beneficios económicos* tendrá siempre la consideración de falta muy grave».
- ⁴⁵ El artículo 38 establecía que «reglamentariamente se establecerá el sistema a través del cual se *subvencionará*, con cargo a las dotaciones presupuestarias de las Administraciones públicas competentes, el coste que genere a los consejos generales y colegios profesionales de abogados y procuradores el funcionamiento operativo de los servicios de asistencia jurídica gratuita, de las unidades encargadas del asesoramiento y la orientación previos al proceso a los ciudadanos y de la calificación provisional de las pretensiones solicitadas. Dicho sistema se ajustará en todo caso a las siguientes reglas: a) La *subvención* se determinará para cada colegio con un sistema de módulos compensatorios por expediente tramitado».
- ⁴⁶ En este sentido, el artículo 37, que precisamente se titulaba «*Subvención*», señalaba lo siguiente: «Las Administraciones públicas competentes *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación y prestación

son incompatibles, pues se puede hablar de subvención para hacer referencia a la dotación presupuestaria que debe realizar la Administración pública competente para financiar el gasto que representan estos servicios y de retribución para referirse a la contraprestación que recibe el profesional por la prestación de los mismos.

Como se analizó anteriormente, uno de los argumentos en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 era una reconsideración sobre el carácter no retribuido de estas prestaciones, defendiéndose que las mismas tenían carácter oneroso, aun cuando no fueran retribuidas por el destinatario de los servicios, sino por la Administración pública competente en materia de justicia. De ahí que, para evitar esta doctrina de la DGT y mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios, se haya considerado necesaria la modificación de la Ley 1/1996 para eliminar cualquier referencia al concepto de remuneración en dicha norma. Y es precisamente este aspecto de la Ley de asistencia jurídica gratuita el que se ha reformado por la Ley 2/2017, de 21 de junio, con el objetivo clarificar la naturaleza de la compensación que se satisface por la asistencia jurídica gratuita. A tal efecto, el artículo 22 ha sido modificado para que recoja expresamente el carácter indemnizatorio de las compensaciones a las que tienen derecho los profesionales que presten los servicios de justicia gratuita⁴⁷. La misma idea se reproduce en el artículo 30, en el que nuevamente se hace referencia al concepto de indemnización y no al de retribución⁴⁸. También el artículo 40, bajo el título «Indemnización por baremo», reconoce la misma idea, al denominar a los diferentes elementos del baremo que sirve para el pago de estas compensaciones como «módulos de indemnización»⁴⁹, cuando, con anterioridad a la reforma, dicho precepto hablaba de «retribución por baremo». Además, la reforma también se afana por distinguir el punto de vista del profesional que realiza el servicio de la Administración que abona las compensaciones. Si desde la perspectiva del profesional se habla en todo momento de «indemnización» o, en su caso, de «compensación», desde el punto de vista de la Administración con competencia en materia de justicia se habla de «subvención». En este

de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores. El importe de la *subvención* se aplicará fundamentalmente a retribuir las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».

- ⁴⁷ El segundo párrafo del artículo 22, en la nueva redacción, señala que «los profesionales que presten el servicio *obligatorio* de justicia gratuita tendrán derecho a una *compensación* que tendrá carácter *indemnizatorio*».
- ⁴⁸ El nuevo artículo 30 de la ley aparece bajo el título «Indemnización por el servicio» y señala lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *indemnizada* cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *indemnización* se aplicará fundamentalmente a *compensar* las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».
- ⁴⁹ El artículo 40 queda redactado en los siguientes términos: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las bases económicas y *módulos de indemnización* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».

sentido, el artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que la naturaleza de las indemnizaciones para la Administración que abona estas compensaciones es la de una subvención, que deberán abonarse con cargo a sus dotaciones presupuestarias, desapareciendo de dicho precepto la referencia al término remuneración, para lo cual se ha eliminado el segundo párrafo del mismo⁵⁰.

En cualquier caso, una cosa es la calificación legal de este tipo de compensaciones y otra muy diferente es determinar su verdadera naturaleza jurídica, de acuerdo con las características que le son propias. Como se ha indicado, la reforma de la Ley 1/1996, que ha calificado estos pagos como indemnizaciones, está orientada únicamente a que las prestaciones del turno de oficio no queden sujetas al IVA. Se considera que de la calificación legal de indemnización puede deducirse el carácter gratuito de estas prestaciones de servicios y, en consecuencia, que puedan subsumirse en el presupuesto de hecho del artículo 7.10.º de la LIVA. Por tanto, al igual que se ha hecho con el requisito de la obligatoriedad de la prestación, se ha de cuestionar la calificación legal, pues esta ha tenido como único objetivo evitar la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios. En cualquier caso, con independencia de que se denominen por ley indemnizaciones, compensaciones o subvenciones o sean consideradas como retribuciones, lo importante es aprehender su verdadera naturaleza.

Hay que advertir que no se trata de una cuestión que, desde un punto de vista material, esté clara, pues se pueden encontrar argumentos en un sentido y otro. Las razones sustantivas que podrían justificar que las cantidades que se abonan se entiendan como una indemnización son varias. En primer lugar, estas compensaciones se alejan de los precios de mercado. En segundo lugar, las cantidades se calculan conforme a unos módulos de compensación que son fijados en atención a la tipología de procedimientos en los que intervienen estos profesionales, de acuerdo con el marco establecido en el artículo 40 de la Ley de asistencia jurídica gratuita, sin que los abogados y procuradores tengan capacidad para negociar el precio que van a cobrar por el desarrollo de su actividad, como ocurre en el mercado libre. En tercer lugar, se aduce que no tienen un fin retributivo porque tales compensaciones pretenden indemnizar a los abogados y procuradores por los gastos que les pueda suponer la prestación de los servicios. El hecho de que las compensaciones satisfechas se consideren como una indemnización que tiene por objeto la reparación de los daños o perjuicios ocasionados con el desempeño de esta actividad es, precisamente, lo que permite que estas cantidades sean consideradas como indemnizaciones que no deben incluirse en la base imponible del IVA⁵¹. En realidad, lo que ocurre es que los abogados y procuradores que

⁵⁰ El artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que «las Administraciones públicas competentes, asegurando el derecho a la asistencia jurídica gratuita al que se refiere el artículo 119 de la Constitución, *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación, atención y funcionamiento de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores».

⁵¹ Así lo señala la Consulta de 1 de febrero de 2016 (V0398/2016 –NFC058278–): «Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al percceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del impuesto. Es decir, habrá

desarrollan su actividad en el turno de oficio no operan en el mercado, pues los profesionales no son libres de elegir a los clientes ni de cobrar las cantidades que estimen oportunas, pues, como se ha indicado, las cantidades que se satisfacen vienen establecidas en un baremo que establece la Administración competente⁵². Ahora bien, lo que hay que determinar es si ello excluye que las cantidades recibidas puedan tener la consideración de contraprestación por los servicios realizados.

Lo cierto es que, si se tiene en cuenta el punto de vista del profesional, que es el sujeto pasivo del IVA, no hay excesivas diferencias entre las actuaciones desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia a detenidos y las que pueda realizar en el mercado libre. Además de que el servicio que se presta es el mismo; en ambos casos, los abogados y procuradores cobran en función de los casos y guardias realizados. Habría dos diferencias fundamentales, lo que obliga a analizar su relevancia a efectos de la calificación de las cantidades económicas recibidas.

En primer lugar, las cantidades no se cobran directamente del destinatario de los servicios, sino de un tercero. Es cierto que los destinatarios finales de estas prestaciones de servicios no pagan ninguna cantidad a los abogados y procuradores que realicen dicha actividad, pero también lo es que estos reciben una compensación económica por ello de las Administraciones públicas competentes en materia de justicia a través de los correspondientes colegios profesionales⁵³. A efectos del IVA es irrelevante que quien satisfaga los servicios sea el propio destinatario de los mismos o un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIVA, que determina que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, con independencia de quien la abone⁵⁴.

En segundo lugar, el importe de la retribución que se abona en estos casos es bastante menor a la que correspondería por unos mismos servicios en el mercado libre. En un informe del Ob-

que analizar si el importe satisfecho por la entidad consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios». En el mismo sentido, la Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016).

⁵² En un informe elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española, se considera que «si lo propio de la profesión de abogado es ser una profesión liberal que actúa en régimen de libre mercado sometida a las reglas de la competencia entre profesionales, entonces es claro que la actividad de los abogados del turno, del sistema de asistencia jurídica gratuita, no presenta esos caracteres, pues no actúan en el mercado, sino en un régimen de servicio público, disciplinado por normas de derecho administrativo, sin elección de cliente y con los precios fijados por norma jurídica». (<<http://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2017/02/Informe-IVA-y-sistema-AJG-OK.pdf>>).

⁵³ Hay diversas comunidades autónomas que ostentan la competencia en justicia, en cuyo caso, son los gobiernos de estas comunidades los que deben realizar los pagos, para lo cual, deben transferir el dinero a los colegios de abogados y procuradores, que son los que pagan a los profesionales que desarrollan estas actividades. En otras comunidades, en las que aún no han sido transferidas las competencias de justicia, las mismas dependen del Gobierno central, que transfiere el dinero al Consejo General de la Abogacía Española, y esta institución, a los distintos colegios.

⁵⁴ Dicho precepto establece que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

servatorio de la Justicia Gratuita se establece que la retribución media al abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente, estando esta cantidad congelada desde hace más de una década⁵⁵, lo que supone que un abogado de oficio percibe 2 euros netos por cada hora trabajada⁵⁶. Es difícil determinar con exactitud la proporción que estas cuantías representan frente a las que son normales en el mercado, dado que en el mercado libre –al menos en lo que afecta a los abogados– las partes pueden pactar el precio que consideren oportuno, que puede variar en relación con cada profesional.

Es cierto que son retribuciones de muy escasa cuantía y que en muchos casos prima más en los profesionales la vocación de servicio que el ánimo de lucro. Pero el hecho de que las cantidades que se obtengan por la prestación de estos servicios estén por debajo del valor de mercado no supone que pierdan su condición o naturaleza de contraprestación por el desarrollo de un servicio, ni que, por tanto, las prestaciones de servicios se realicen a título gratuito. Como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea en un caso anterior, el hecho de que la retribución pagada a los abogados se considere insuficiente no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por estos, que son exactamente los mismos que se desarrollan en el mercado libre⁵⁷. Además, para que se pudiera afirmar que las compensaciones están orientadas a compensar los gastos en los que incurre el profesional al realizar estos servicios, los módulos que sirven para el cálculo de las mismas deberían determinarse teniendo en cuenta estos posibles gastos, lo que no ocurre en la actualidad, pues dependen no de este factor, sino de la actividad realizada. Por otra parte, el hecho de que el trabajo desarrollado por estos profesionales sirva para cumplir un derecho constitucional no significa que la prestación del servicio se realice a título gratuito, o que ello transforme la naturaleza de los pagos que reciben, cambiando por ello el carácter retributivo por el de una subvención. Negar el componente retributivo a las cantidades que cobran los abogados y procuradores por el desarrollo de una actividad profesional supone enmascarar la realidad. El profesional desarrolla un servicio y recibe una contraprestación por ello. Solo se podría hablar de subvención desde el punto de vista de la persona beneficiaria de la justicia gratuita, que recibe un servicio sin tener que pagar ninguna cantidad por ello. De hecho, también algún tribunal

⁵⁵ El «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala en la página 20 que «la retribución media que percibe el abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente. Esta cantidad que perciben los abogados se mantiene congelada en los últimos años, en algunos casos, desde 2003».

⁵⁶ *Vid.* «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley, pág. 10.

⁵⁷ La posición de la Comisión parece inequívoca a estos efectos. La misma se recoge en el apartado 19 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 (asunto C-492/08 –NFJ038720–), según el cual, «la Comisión considera que los servicios prestados por los abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita no pueden calificarse de "prestaciones de asistencia social y de seguridad social". Tales servicios consisten, en efecto, en la asistencia jurídica y son de naturaleza idéntica a aquellos que se ofrecen a los clientes que no reciben ayuda del Estado. El hecho de que la retribución pagada al abogado en el marco de la asistencia jurídica gratuita se considere generalmente insuficiente, no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por el abogado. Según la Comisión, la República Francesa sostiene erróneamente que el abogado que presta asistencia jurídica gratuita pasa de una misión de asesoramiento y defensa a una misión de asistencia social».

ha puesto de manifiesto el carácter retribuido de estas prestaciones de servicios en relación con otros asuntos sobre los que ha debido pronunciarse⁵⁸. También lo ha considerado así algún grupo parlamentario en la tramitación de la Ley 2/2017⁵⁹.

Además, no solo debe analizarse la naturaleza de la compensación recibida por el profesional, sino si en la prestación del servicio existe ánimo de lucro, pues debe tenerse presente que lo que está o no sujeto es la prestación de los servicios y no el pago que realice el destinatario de la misma –o un tercero, como ocurre en este caso–. Por ello es por lo que la naturaleza de la compensación recibida solo debe analizarse como un elemento para determinar la sujeción o no de la prestación de los servicios. Y en este sentido, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia europea en otros casos que ha enjuiciado previamente, no puede descartarse que los abogados y procuradores que prestan sus servicios en el marco de la justicia gratuita tengan ánimo de lucro, al tratarse de un objetivo más de su profesión.

Por tanto, si bien pueden existir mayores dudas sobre el carácter obligatorio de los servicios, pues, llegado el caso, se podría imponer la prestación de los mismos a los abogados y procuradores cuando no haya garantía de que puedan ser cubiertos con un sistema de adscripción voluntaria, lo que no se sostiene de ningún modo es su carácter gratuito, de acuerdo con los criterios que se han expresado anteriormente. En consecuencia, se ha de defender la sujeción al IVA

⁵⁸ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 abril 1996 (rec. núm. 1041/1993 –NFJ004672–), al resolver sobre la sujeción al impuesto sobre actividades económicas (IAE) de un abogado que solo ejercía la abogacía a través del turno de oficio (cuando los profesionales personas físicas estaban sujetos y no exentos en dicho impuesto), señaló lo siguiente: «Indica el actor en su demanda, al igual que lo hizo en las alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, que se dedica como única actividad profesional al ejercicio en el turno de oficio. Tal circunstancia carece de trascendencia a los efectos que se pretenden de no sujeción al impuesto, puesto que aparte de que *el turno de oficio es actividad retribuida para los letrados que actúan en el mismo, fuese cual fuese la cuantía*, en todo caso no hay una colegiación exclusiva para tal turno y así los letrados inscritos en el mismo están facultados para el ejercicio de la profesión sin limitación alguna y figuran en las listas de colegiados ejercientes sin ninguna indicación restrictiva, y es de ver que la liquidación se le giró conforme a los datos que el actor facilitó en su declaración de alta en el impuesto».

⁵⁹ La enmienda n.º 33 del Grupo Parlamentario Unidos Podemos defendió el mantenimiento de la denominación de remuneración de las cantidades recibidas por los profesionales, para lo cual se proponía la siguiente redacción del artículo 30 de la Ley 1/1996, bajo el título «Remuneración por el servicio»: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *remunerada* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37 cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *remuneración* se aplicará fundamentalmente a compensar las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita. La *remuneración* percibida por las actuaciones profesionales debe ser, en todo caso, digna y justa, ajustada a las actuaciones efectivamente realizadas y la complejidad de los asuntos encomendados». En la justificación de dicha enmienda, se indica que «la reforma planteada sustituye el término "retribución" por el de "indemnización", lo cual no se corresponde con la realidad, ya que los profesionales adscritos voluntariamente al servicio de asistencia jurídica realizan un servicio profesional que debe ser remunerado digna y justamente, y no mediante una indemnización que compense algún daño o gasto».

de las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la Ley 1/1996, en contra del criterio expresado por la DGT en la Consulta de 30 de junio de 2017, pues, por mucho que la ley califique las cantidades recibidas por estos profesionales como una indemnización, hay que concluir que tienen un claro componente remuneratorio, lo que evita que puedan encajar en el supuesto de hecho previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

3.2. EL POSIBLE ENCAJE DE LA NO SUJECIÓN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE

En el marco del derecho europeo, debe determinarse si un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida dentro de la Directiva 2006/112/CE. Si se considera ajustado a la norma europea, la siguiente cuestión que hay que precisar es si las prestaciones de servicios realizadas para dar cumplimiento al derecho a la justicia gratuita pueden quedar no sujetas en virtud de dicho precepto.

A estos efectos, lo primero que hay que poner de manifiesto es que el supuesto de no sujeción del apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, tal y como está regulado en la normativa española, no se contempla en la directiva de forma expresa. Por tanto, habría que determinar si la norma española contradice lo dispuesto en la directiva o si, por el contrario, se permite que sean las legislaciones nacionales las que regulen o no un supuesto de no sujeción de estas características. Si así fuera, cada Estado podría tener libertad para sujetar a gravamen o no estas prestaciones de servicios, lo que desmontaría parte de la argumentación defendida por la DGT en las consultas de 25 de enero de 2017, pues en tal caso de la sujeción al IVA de tales servicios en Bélgica no se podría derivar automáticamente su sujeción en España.

De acuerdo con ello, lo primero que hay que hacer es analizar si un supuesto de no sujeción como el regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida en la directiva. Como se ha analizado, dicho precepto exige la concurrencia de dos condiciones para que las prestaciones de servicios queden no sujetas, exigiéndose que tengan carácter obligatorio y que se realicen de forma gratuita. En relación con el primero de estos requisitos, lo que establece la directiva es la posibilidad de sujetar a gravamen las prestaciones de servicios que resulten obligatorias⁶⁰, por lo que la norma tan solo habilita para que este tipo de prestaciones se sujeten a gravamen, pero no obliga a ello en todo caso. En cuanto a las prestaciones de servicios a título gratuito, el artículo 26.1 de la directiva determina la posibilidad de su sujeción a gravamen, si bien se permite que los Estados miembros establezcan lo contrario a condición de que con ello no se produzca una distorsión de

⁶⁰ Así, el artículo 25 de la directiva señala que «una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes: c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley».

la competencia⁶¹. A nuestro juicio, no cabe duda de que las actuaciones de los profesionales del derecho en este ámbito no suponen una competencia desleal frente a los que operan en el mercado libre ni supone una distorsión en el mercado del asesoramiento jurídico⁶². Debe tenerse en cuenta que las personas que pueden acogerse al derecho a la justicia gratuita se delimitan en la Ley 1/1996, pudiendo beneficiarse de este derecho solo quienes por sus escasos recursos económicos en ningún caso podrían acceder a un abogado en el mercado libre, por lo que estas actuaciones profesionales satisfacen un derecho constitucional. De este modo, en principio, las normas de los Estados miembros pueden contemplar la no sujeción de las prestaciones de servicios que tengan carácter gratuito y resulten obligatorias de acuerdo con la ley, siempre que de ello no se derive una distorsión de la competencia.

Ahora bien, no solo ha de determinarse si estas prestaciones de servicios tienen cabida en el supuesto de no sujeción regulado artículo 7.10.º de la LIVA, sino que la cuestión de la sujeción o no de estos servicios al IVA debe analizarse también en el marco de la normativa europea, teniendo en cuenta las decisiones del TJUE. En este sentido, como se analizará posteriormente, la jurisprudencia europea ha rechazado que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y, en consecuencia, que puedan gozar a efectos del IVA de la aplicación de un tipo reducido (STJUE de 17 de junio de 2010) o de una exención (STJUE de 28 de julio de 2016). En la primera de estas sentencias, el tribunal analizó si los servicios relativos a la justicia gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido. A estos efectos, señaló que no puede predicarse el carácter social de la actividad

⁶¹ El artículo 26 de la directiva señala lo siguiente: «1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes: [...] b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa; 2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia».

⁶² Sin embargo, la Comisión estimó que causaba distorsiones en la competencia la norma existente en Finlandia que excluía del ámbito de aplicación del IVA los servicios prestados por las oficinas públicas de asistencia letrada, que, según la situación económica del demandante, podía conceder dicha asistencia de forma totalmente gratuita o a cambio de una contribución parcial a los costes. En contraposición, si esos mismos servicios eran prestados por un abogado privado, sí se consideraban sujetos a dicho impuesto. Se ha de tener en cuenta que, en dicho sistema de asistencia jurídica, cuando se trataba de cuestiones de las que debía conocer un tribunal, el beneficiario de la asistencia podía optar entre ser representado por un abogado particular o por un abogado empleado en una oficina pública de asistencia jurídica. Por ello, la Comisión consideró que a efectos del IVA esta diferencia en el trato de servicios, en sustancia, idénticos, daba lugar a un falseamiento de la competencia en detrimento de los abogados particulares, sobre todo en el caso en el que el beneficiario pagaba una contraprestación parcial, pues no se cuestionó la falta de sujeción al IVA de estos servicios cuando se llevaban a cabo gratuitamente (*vid.* el dictamen de 15 de diciembre de 2006 [IP/06/1815]). Ante el desacuerdo del Gobierno finlandés con esta tesis, dicho asunto se remitió al TJUE, que emitió su Sentencia el 29 de octubre de 2009, en el asunto C246/08 (NFJ035706), en la que el tribunal desestimó el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión, al considerar que las señaladas oficinas públicas no realizaban una actividad económica, por lo que no tenía sentido plantear la cuestión de su sujeción al IVA, con lo que el tribunal no llegó a analizar si la falta de sujeción al IVA de esa actividad conducía, en todo caso, a distorsiones graves de la competencia (*vid.* apdo. 53).

que desarrollan estos profesionales, pues deben tenerse en cuenta los objetivos globales que persiguen los abogados y procuradores como categoría profesional y no únicamente una parte de los servicios que prestan. De igual modo, uno de los aspectos que analizó la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 era si las prestaciones de servicios de los abogados en el marco del sistema de justicia gratuita belga podían acogerse a la exención contemplada en el artículo 132.1 g) de la Directiva 2006/112/CE, y llegó a una conclusión negativa. En este tipo de cuestiones, la doctrina del TJUE es directamente aplicable al derecho español, pues si el tribunal considera que una entrega de bienes o una prestación de servicios no tiene encaje en la lista cerrada que establece la directiva, ninguna norma nacional puede establecer la exención de estos consumos, pues iría en contra de lo dispuesto en el derecho de la UE. Aun cuando los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita puedan tener un carácter social, el tribunal ha señalado en ambas sentencias que lo relevante para que la actividad se encuentre exenta o esté gravada a un tipo reducido es que no exista ánimo de lucro en la actividad global desarrollada por estos profesionales. Sin embargo, es evidente que en las señaladas profesiones jurídicas está presente el ánimo de lucro, al constituir el medio de vida de quienes las desempeñan. Es más, ni tan siquiera se puede descartar la existencia de dicho ánimo de lucro en las actividades de asistencia jurídica gratuita, aun cuando el importe que cobren los profesionales sea bastante menor que el que obtendrían en el mercado libre y aunque el ejercicio de esta actividad tenga en gran medida un componente vocacional.

Tampoco se puede defender que esta jurisprudencia solo resulte de aplicación en relación con el sistema nacional de justicia gratuita que se enjuiciaba sin que las conclusiones del tribunal sean aplicables al caso español. Esta tesis ha estado en el origen de algunas propuestas que consideraron que al defender la DGT la aplicación de las conclusiones que derivaban de la Sentencia de 28 de julio de 2016 no tuvo en cuenta las diferencias entre los sistemas belga y español de asistencia jurídica gratuita. En concreto, se ha defendido que, dadas las diferencias entre ambos sistemas, la tesis del TJUE no tenía aplicación en nuestro país⁶³. Precisamente, la reforma de la Ley 1/1996 lo que ha pretendido es profundizar en las diferencias existentes entre el régimen español de asistencia jurídica gratuita y el de otros países, así como que se pueda cumplir formalmente con los requisitos que determinan la no sujeción de estas prestaciones de servicios. Sin embargo, la cuestión controvertida no tiene que ver, a nuestro juicio, con las características de cada sistema nacional de asistencia jurídica gratuita, por mucho que existan tales diferencias⁶⁴,

⁶³ En este sentido, la pregunta de la parlamentaria del Grupo Socialista, Rodríguez Ramos, realizada en el Pleno del 15 de febrero de 2017, quien señalaba que «esta interpretación clara ha sido cambiada por la DGT... de forma radical. Ahora dicen que la justicia gratuita es voluntaria para los profesionales y además es onerosa. La pregunta que nos hacemos todos es por qué este cambio de interpretación. ¿Alguien ha cuestionado nuestro sistema nacional? ¿El Tribunal Constitucional, el Tribunal de Justicia, la Comisión? No. Hay una sentencia del tribunal europeo que afecta a Bélgica y al sistema nacional belga, que tiene una base legal claramente diferente a la nuestra, voluntaria y retribuida por el Estado. Pero con una interpretación torticera no se puede cambiar la naturaleza jurídica de nuestro sistema».

⁶⁴ En la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT que declara suje-

sino con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 7.10.º de la LIVA, en la interpretación que debe realizarse de dicho precepto en el marco de la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que, como cualquier otro supuesto de no sujeción, esta norma determina la existencia de un consumo que queda sin gravar, suponiendo una excepción a la generalidad del impuesto. En efecto, siendo la regla general en la Directiva 2006/112/CE la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, los supuestos de no sujeción deben interpretarse con unos criterios muy restrictivos⁶⁵. Por tanto, debe analizarse si, de acuerdo con dicha directiva, es posible que los Estados miembros puedan considerar como no sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la justicia gratuita. A tal efecto, debe tenerse muy presente que no se admite la extensión del ámbito de las exenciones a través de la ampliación de los supuestos de no sujeción a casos no previstos en la directiva. A mayor abundamiento, el TJUE ha señalado reiteradamente que el listado de las exenciones, además de ser taxativo, se ha de interpretar de un modo restrictivo, dado que este tipo de normas supone una excepción al funcionamiento normal del IVA y un factor perturbador de la neutralidad del impuesto. De igual modo, no es posible defender interpretaciones extensivas de los supuestos de no sujeción porque el efecto que se logra es el mismo que con las exenciones. Aunque es cierto que en materia de no sujeción cabe cierta interpretación, pues a diferencia de lo que ocurre en relación con otros elementos del tributo, como las exenciones o los tipos de gravámenes reducidos, no hay una lista cerrada de supuestos de no sujeción, debe tenerse presente en todo caso el carácter excepcional con el que se contempla cualquier norma que introduzca una ventaja en el gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por ello, no resulta admisible que, como ha hecho la legislación española, se altere la naturaleza de las cosas –otorgando el carácter obligatorio a lo que en la realidad es normalmente voluntario y la naturaleza de indemnización a lo que es realmente una retribución– con el único objetivo de poder subsumir un supuesto de la realidad en el supuesto de una norma de no sujeción. Así es en la medida en que los Estados miembros no gozan de soberanía para establecer los supuestos de no sujeción que consideren oportunos.

Por todo ello, se puede afirmar que la no sujeción a gravamen en el IVA de las prestaciones de servicios derivadas de la justicia gratuita contraviene la Directiva 2006/112/CE. Lo

to al IVA el turno de oficio, se señala que «[...] ha de repararse en que el sistema de justicia gratuita establecido en Bélgica, en especial en lo referente a la indemnización económica a los profesionales, es distinto y, por lo tanto, no equiparable al español, dado que las compensaciones a los profesionales no están predeterminadas por baremo. A cada proceso se le asignan unos puntos, a los que se les dará anualmente valor económico en función del presupuesto global de asistencia jurídica y, finalmente, las tarifas son fijadas por el Ministerio en función de las puntuaciones totales que cada año envían los colegios profesionales y que dependerá del tipo de casos a los que se le haya asignado el derecho a la asistencia jurídica gratuita».

⁶⁵ En este sentido, la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C154/08 (NFJ035917), señala en el apartado 112 que «como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia *Isle of Wight Council y otros*, antes citada, apdos. 38 y 44)».

que ha dicho el TJUE es que este tipo de servicios no puede incluirse ni en la exención del artículo 132.1 g) de la citada directiva ni en ninguna otra contemplada en dicha norma. En consecuencia, el hecho de que estos servicios no se graven en el IVA supone tanto como la aplicación de una exención a un caso no previsto en la Directiva 2006/112/CE, encubriéndolo mediante un supuesto de no sujeción, que, por otra parte, tampoco está previsto en dicha norma. En definitiva, resulta incompatible con la citada directiva la interpretación de la Administración tributaria española en relación con la tributación en el IVA de estas prestaciones de servicios. Esto podría provocar que la Comisión ponga en marcha el procedimiento para declarar el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado español, por lo que, como ocurre normalmente en este tipo de procesos, la cuestión litigiosa se dirimirá finalmente en la justicia europea.

4. ANÁLISIS DE OTRAS POSIBLES SOLUCIONES TÉCNICAS PARA EVITAR EL GRAVAMEN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, SU GRAVAMEN REDUCIDO O FACILITAR SU LIQUIDACIÓN

En el anterior epígrafe se ha defendido que las prestaciones de servicios que se desarrollen para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita deben quedar sujetas al IVA. En particular, se ha considerado que las prestaciones derivadas de la justicia gratuita no pueden encajar dentro del supuesto de no sujeción regulado en el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, principalmente porque se considera que estas prestaciones de servicios no se realizan a título gratuito, dado que las cantidades que reciben los abogados y procuradores no pueden tener la consideración de compensación por los gastos en los que incurran, sino que se trata de una remuneración por las actividades y guardias realizadas, por mucho que las cantidades que se abonan sean claramente insuficientes. Es cierto que durante años no se ha puesto en duda la subsunción de este tipo de actividades en dicho precepto, siendo considerado el ejemplo más característico de las prestaciones de servicios no sujetas en virtud de dicho apartado. Pero lo cierto es que no cabe otra opción en el marco de la normativa europea, pues, como se ha puesto de manifiesto, no es posible que la norma nacional deje de gravar un determinado consumo cuando no esté prevista entre las exenciones, no siendo tampoco posible que se pueda encubrir dicha situación a través de un supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, como consecuencia de los problemas que plantea dicha sujeción al IVA, tanto para los profesionales afectados como para las Administraciones públicas que financian el gasto, se van a analizar otras posibles soluciones técnicas que permitan que estas prestaciones de servicios no tributen de forma efectiva –mediante un supuesto de exención–, lo hagan de forma reducida –por la aplicación de un tipo reducido–, se exima del deber de liquidar a los profesionales que efectúen estos servicios –mediante la inversión del sujeto pasivo– o, finalmente, se permita que las cuotas devengadas se liquiden en el periodo en el que se produzca su cobro –mediante un sistema de caja para este tipo de prestaciones–.

4.1. LA POSIBLE APLICACIÓN DE UN TIPO REDUCIDO O UNA EXENCIÓN POR TRATARSE DE SERVICIOS DE CARÁCTER SOCIAL

La jurisprudencia europea se ha pronunciado en dos sentencias sobre la aplicación de ciertas ventajas que dos Estados miembros han introducido en sus legislaciones nacionales en relación con los servicios prestados en materia de asistencia jurídica gratuita. En ambos casos, la conclusión del tribunal ha sido la vulneración por estas normas de la directiva reguladora del impuesto, lo que tiene su fundamento en la tesis que defiende el TJUE sobre la interpretación restrictiva que debe realizarse en materia de tipos reducidos⁶⁶ o de exenciones⁶⁷, o, en definitiva, con relación a cualquier norma que suponga una excepción a un principio⁶⁸.

La Sentencia de 17 de junio de 2010 (*Comisión/Francia*, asunto C-492/08) analizó si los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de un sistema de asistencia jurídica gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido⁶⁹, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 y el anexo III de la Directiva 2006/112/CE⁷⁰. En dicha sentencia se llega a la

⁶⁶ A tal efecto, se puede citar la Sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión/España* (asunto C83/99 –NFJ010002–), apartados 19 y 20, y la jurisprudencia que allí se cita, en la que se señala que «las disposiciones que permiten a los Estados miembros establecer excepciones al principio de que es aplicable el tipo general del IVA deben interpretarse de manera estricta y de conformidad con el sentido habitual de sus términos».

⁶⁷ El criterio de interpretación restrictiva de las exenciones en materia del IVA se ha aplicado de forma reiterada por la jurisprudencia europea. Así, la Sentencia del TJCE de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties contra Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-348/87 –NFJ000558–), concluyó en el apartado 11 que «de lo que precede resulta que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».

⁶⁸ El apartado 35 de la Sentencia de 17 de junio de 2010, recordando lo señalado en la Sentencia de 18 de enero de 2001, reconoce que «[...] según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente».

⁶⁹ A través de la Ley de presupuestos generales del Estado para 1991, en Francia se dio nueva redacción al artículo 279 del Código tributario, con vigencia desde el 1 de abril de 1991, con el siguiente contenido: «Se aplicará el tipo reducido de 5,50% del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere a: [...] f) los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de Cassation y los procuradores, por los que estos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita».

⁷⁰ Téngase en cuenta que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE, determina lo siguiente: «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos; 2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III». Dicho anexo III, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona, en el punto 15, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».

conclusión de que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a dichos servicios, pues no solo se ha de tener en cuenta el carácter de los servicios que se desarrollan, sino los objetivos de las personas o entidades que los prestan y su compromiso social. A estos efectos, el tribunal considera que no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social, dados los objetivos globales que persiguen y la falta de estabilidad de un posible compromiso social⁷¹.

En la posterior Sentencia de 28 de julio de 2016 (asunto C-543/14), el TJUE analiza diversas cuestiones en relación con la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía⁷². En lo que ahora interesa, el tribunal considera que la doctrina jurisprudencial analizada resulta también de

⁷¹ En este sentido, los apartados 45 a 47 de la Sentencia de 17 de junio de 2010 señalan lo siguiente: «Por lo tanto, para respetar el tenor del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social. En el caso de autos ha de señalarse que, debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general, tal como la contempla el artículo 279, letra f), del CGI, tenga un carácter social. Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de "servicios dedicados a la asistencia social y la seguridad social", esta circunstancia no basta para concluir, en el presente asunto, que los abogados y procuradores pueden calificarse de "organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social" en el sentido del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE».

⁷² La primera cuestión prejudicial que plantea el Tribunal Constitucional belga es la adecuación a determinados principios de la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía. Debe tenerse en cuenta que en este país se partía de una situación en la que los servicios prestados por los abogados se encontraban exentos, en aplicación de la disposición transitoria que establece el artículo 371 de la Directiva 2006/112/CE. Dicha exención fue suprimida, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, por el artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013. El tribunal belga que planteó la cuestión prejudicial debía solucionar un recurso sobre dicho precepto, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a la igualdad de armas, lo que se planteaba únicamente en relación con las personas que no fueran beneficiarias del derecho a la justicia gratuita, pues los que gozaran del mismo no se verían afectados por el incremento de los honorarios derivados de la sujeción al IVA de tales servicios, dado que dicho coste era asumido por el Estado belga. El TJUE fundamenta en los apartados 27 a 38 su negativa a considerar que se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva, señalando que la protección otorgada por dicho derecho no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues quienes no gocen del beneficio a la asistencia jurídica gratuita disponen de medios suficientes para acceder a la justicia mediante representación letrada, por lo que el incremento de los gastos procesales derivados de la sujeción al IVA no es un obstáculo insuperable para el ejercicio de este derecho, y, además, no se puede establecer una correlación entre dicha sujeción al impuesto y el incremento de los precios de estos servicios. El tribunal belga también planteó la posible vulneración del principio de igualdad de armas, puesto que el incremento del coste del IVA podía dejar en desventaja a los justiciables que no fueran sujetos pasivos en relación con los que sí tuvieran dicha condición, dado que estos últimos podían deducir las cuotas satisfechas, por lo que no soportaban la carga económica resultante de la aplicación del IVA. Sin embargo, el TJUE también ha rechazado que se vulnere este principio en los apartados 39 a 46, señalando en este último que la garantía que supone dicho principio no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues la posible ventaja pecuniaria existente no afecta al equilibrio procesal entre las partes, considerando que el hecho de que una de las partes de un litigio tenga la capacidad de abonar honorarios de abogado más elevados que la parte contraria no supone necesariamente que cuente con mejor representación jurídica.

aplicación a efectos de determinar si las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita pueden quedar exentas de acuerdo con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que regula las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general y, en particular, a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social⁷³. El TJUE ha considerado que las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita no pueden ser incluidas en el presupuesto de la exención que regula dicho precepto, pues para ello es preciso que los servicios desarrollados tengan carácter social, lo que significa que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social. El tribunal considera que la categoría profesional de los abogados y procuradores no tiene un carácter social, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social. Además, para que resulte aplicable la exención es necesario que los servicios sean prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. Para el tribunal, no hay duda de que los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita no están exentos del IVA en virtud del precepto indicado, pues, entre otros motivos, la prestación de servicios en el marco del sistema de asistencia jurídica gratuita constituye un objetivo más entre otros de la profesión de abogado⁷⁴. Además, el tribunal también consideró, en respuesta a la cuestión prejudicial, que no hay ningún otro precepto en la directiva en el que se pueda fundar la exención de estas prestaciones de servicios⁷⁵. Finalmente, en la medida en que todos los gastos derivados de los procesos de la justicia gratuita, incluido el IVA que grave la prestación de servicios, son asumidos por la Administración pública com-

⁷³ Dicho precepto dispone que «los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

⁷⁴ En los apartados 63 a 65 de la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, dictada en el asunto C-543/14, el tribunal concluye lo siguiente: «Pues bien, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social (véase, en este sentido, la S. de 17 de junio de 2010). Esta jurisprudencia es válida *mutatis mutandis* para la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, puesto que la aplicación de dicha exención no solo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado. Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE».

⁷⁵ En el apartado 59 de la sentencia se dice que «[...] la petición de decisión prejudicial no permite identificar otras disposiciones de dicha directiva, distintas del artículo 132, apartado 1, letra g), de esta, sobre cuya base pudieran eximirse del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita».

petente, se entiende que no se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva⁷⁶. La relevancia de esta sentencia en España es que, como se ha analizado, fue uno de los pilares en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita.

A pesar de la claridad de la jurisprudencia del TJUE, en el trámite parlamentario que culminó con la aprobación de la Ley 2/2017, algunos grupos intentaron incorporar a la legislación española una exención basada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE⁷⁷. Esta exención se trató de fundamentar en dos aspectos. Por un lado, en el carácter de entidad de derecho público de los colegios, al ser los órganos en los que, según estas enmiendas, recaía la prestación obligatoria de estos servicios. Por otro, en el carácter social de los servicios que se prestan a los adjudicatarios del beneficio de la justicia gratuita, pues el precepto señalado de la directiva exige que, para que la normativa nacional pueda establecer la exención, el Estado miembro de que se trate debe reconocer dicho carácter social⁷⁸. No obstante, de acuerdo con la directiva, no sería válida cualquier calificación que en este sentido realicen los Estados, pues en otro caso se permitiría aplicar exenciones o tipos reducidos a supuestos no contemplados en la misma⁷⁹. Además, la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 es muy clara sobre la imposibilidad de aplicar dicho carácter social a los servicios prestados en el marco de la justicia gratuita, por lo que no tiene el menor sentido que se trate de incorporar a la normativa española una medida que ha sido declarada contraria al derecho de la UE en relación con otro país, por mucho que la normativa nacional determine expresamente el carácter social de dicha actividad. Aunque

⁷⁶ En los apartados 66 y 67, señala el tribunal que [...] de las indicaciones facilitadas por el tribunal remitente parece desprenderse que el régimen nacional de asistencia jurídica gratuita que es objeto del litigio principal asume todos los gastos de abogado de los justiciables que disfruten de dicha asistencia, incluido el IVA que grave los servicios prestados por los abogados. Pues bien, a falta de más indicaciones del tribunal remitente sobre sus efectos, la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados en el marco de ese régimen nacional de asistencia jurídica gratuita no conculca el derecho a la tutela judicial efectiva de los justiciables que disfrutan de tal asistencia».

⁷⁷ En este sentido, las enmiendas en el Senado n.ºs 7, 13, 27 y 29, presentadas, respectivamente, por los Grupos Parlamentarios Mixto, Esquerra Republicana, Vasco y Unidos Podemos, incorporaban a la ley una previsión, según la cual, la prestación de este servicio obligatorio por parte de los colegios profesionales a través de sus colegiados tiene la consideración de ser una prestación realizada por entidades de derecho público de carácter social, a efectos de lo previsto en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE. La misma propuesta se realizó en el informe jurídico elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española (*vid.* nota n.º 52), así como en el informe de la asociación ALTODOS (*vid.* nota n.º 40).

⁷⁸ En relación con el concepto de «organismo de carácter social», véase el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE. Sobre esta cuestión pueden verse también los apartados 33 a 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010.

⁷⁹ El apartado 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 señala lo siguiente: «Ahora bien, la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también prestan servicios de carácter social».

finalmente estas enmiendas fueron rechazadas, hay que hacer constar que, en caso de haber sido aprobadas, se habría violentado el derecho de la UE, pues no se trata de una cuestión de diferencias entre los sistemas nacionales de justicia gratuita ni de formalismos jurídicos. En efecto, estas enmiendas pretendían que la adecuación al derecho de la UE se produjera, primero, por el hecho de establecer expresamente por ley el carácter social de estas actividades y, segundo, por hacer recaer la obligación de prestación de los servicios en los colegios profesionales, pues, al ser entidades de naturaleza pública, podrían ser considerados como establecimientos de carácter social. Lo que ha analizado el TJUE en las Sentencias de 17 de junio de 2010 y 28 de julio de 2016 es una cuestión de fondo; es si la categoría profesional de los abogados y procuradores desarrolla una función social en el sentido previsto a efectos del IVA por la Directiva 2006/112/CE cuando desarrollan su actividad en el marco de la asistencia jurídica gratuita y la conclusión del tribunal ha sido claramente negativa.

4.2. LA POSIBILIDAD DE INTRODUCIR UN SUPUESTO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO COMO SOLUCIÓN TÉCNICA PARA EVITAR QUE EL PROFESIONAL DEBA LIQUIDAR LAS CUOTAS DEVENGADAS

Una vez que se ha admitido la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, a las que tampoco les resulta de aplicación ningún supuesto de exención ni un tipo de gravamen reducido, hay que plantear la viabilidad jurídica de otras soluciones técnicas que permitan que los profesionales no tengan que liquidar el IVA correspondiente a las mismas. Para ello hay que considerar la posibilidad de establecer un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo que afecte a las prestaciones derivadas de la justicia gratuita. Esto permitiría eximir de la obligación de liquidación a los profesionales que prestan estos servicios por las cantidades percibidas por los mismos, lo que evitaría que asumieran las consecuencias negativas derivadas de la consideración de estas prestaciones de servicios como operaciones sujetas al impuesto. Téngase en cuenta que, en caso de inversión del sujeto pasivo, son los destinatarios de los servicios los que deben ingresar el IVA en vez de los profesionales que prestan los mismos, que de este modo no tendrían que declarar ni ingresar las cuotas devengadas en estas operaciones.

En caso de que se admitiera esta posibilidad, habría que determinar en quién recaería la obligación de declaración e ingreso, es decir, habría que identificar la persona o entidad que tendría la consideración de sujeto pasivo por inversión. Esta condición no podría recaer en ningún caso sobre los destinatarios directos de estos servicios –las personas que acceden al derecho a la justicia gratuita–, por lo que solo podrían ser sujetos pasivos los pagadores de estas prestaciones, aunque en estos casos su determinación plantearía ciertas dudas. Así es en la medida en que quienes pagan a los profesionales son los colegios de abogados y procuradores, pero estos colegios solo actúan de intermediarios, en la medida en que son las Administraciones públicas competentes en materia de justicia las que previamente ingresan los importes correspondientes a las actuaciones realizadas por los profesionales en el periodo de liquidación. En consecuencia, serían estas Administraciones las que, como responsables últimas de satisfacer las compensaciones derivadas de

la justicia gratuita, deberían ser los sujetos pasivos por inversión. Para ello, deberían incluir las cuotas satisfechas en el IVA devengado, aunque tales cantidades no tendrían la consideración de IVA soportado deducible, dado que no se trata de una cuota del IVA soportada en el ejercicio de una actividad económica. Esto permitiría gravar el consumo realizado sin que recaiga ninguna obligación formal sobre los prestadores o destinatarios de tales servicios.

No obstante, es preciso determinar si el legislador español tiene competencia para establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en este tipo de situaciones, para lo cual, se ha de analizar el margen de maniobra que a tal efecto otorga la Directiva 2006/112/CE a las normativas nacionales. Son varios los aspectos que deben ser objeto de estudio a estos efectos, a saber.

La primera cuestión que habría que determinar es si las Administraciones públicas pueden ser sujetos pasivos por inversión. A estos efectos, el apartado 3 del artículo 199 de la directiva permite que se pueda configurar como tales a los sujetos pasivos que realicen actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto o, en ciertos casos, a organismos de derecho público que no tengan la consideración de sujeto pasivo⁸⁰. Por tanto, se admite la posibilidad de que las Administraciones públicas puedan configurarse como sujetos pasivos por inversión, incluso en el caso de que no sean sujetos pasivos del IVA.

Ahora bien, el aspecto más relevante que debe resolverse es si es posible establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio y demás supuestos de asistencia jurídica gratuita. Téngase en cuenta que los supuestos en los que se admite dicha posibilidad vienen determinados en los artículos 199, 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE. En ninguno de dichos preceptos se recoge la posibilidad de que los Estados puedan establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos. Esto es así en la medida en que esta técnica tiene como finalidad que los Estados puedan luchar con mayor eficacia contra la evasión y el fraude fiscal en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. La inversión del sujeto pasivo está diseñada en la mayor parte de los casos para evitar que el destinatario de la operación pueda deducirse una cuota del IVA en supuestos en los que es probable que el sujeto pasivo no ingrese la misma, para lo cual se hace recaer la responsabilidad de su ingreso en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, quien, normalmente, podrá también deducir la cuota devengada⁸¹.

⁸⁰ El artículo 199.3 de la Directiva 2006/112/CE señala lo siguiente: «A los efectos del apartado 1, los Estados miembros podrán tomar las siguientes medidas: a) estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo asimismo actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2 tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las entregas y servicios que le sean prestados con arreglo al apartado 1 del presente artículo; b) disponer que un organismo de derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal respecto de las entregas o prestaciones recibidas de conformidad con las letras e), f) y g) del apartado 1».

⁸¹ En el considerando 42 de la Directiva 2006/112/CE se señala lo siguiente: «Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las en-

Por todo lo señalado, se puede afirmar que la inversión del sujeto pasivo en este tipo de casos no es una solución técnicamente viable en el marco de la normativa europea, pues no se trata de un supuesto previsto en la directiva a estos efectos. En consecuencia, el legislador español no podría adoptar esta técnica para que, en caso de que se consideren sujetas a gravamen estas prestaciones de servicios, se pueda evitar que el deber de liquidación de las cuotas devengadas recaiga en los profesionales.

4.3. LA POSIBLE APLICACIÓN DEL SISTEMA DE CAJA PARA LAS PRESTACIONES DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

Otra posible solución para evitar inconvenientes a los profesionales sería la aplicación de un sistema de caja para las prestaciones derivadas de la justicia gratuita, de tal modo que la liquidación del IVA devengado en tales operaciones pudiera ingresarse en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha de cobro de las compensaciones. Téngase en cuenta que el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE permite que dicho sistema pueda resultar de aplicación «a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos». Por tanto, de acuerdo con dicho precepto, podría admitirse que en relación con las prestaciones de servicios desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia gratuita al detenido se estableciese que el impuesto resultase exigible en el momento del cobro del precio, de acuerdo con el apartado b) de dicho precepto. Es cierto que supondría forzar la literalidad de la norma, pues en este caso supondría la aplicación de dicho criterio solo a ciertas operaciones de las desarrolladas por una categoría de sujetos pasivos.

Ahora bien, aunque formalmente no se violente el contenido de la Directiva 2006/112/CE, habría una serie de problemas que aconsejarían que no se adopte la medida propuesta. Primero, no tendría mucho sentido que se estableciera un doble sistema de devengo para las operaciones realizadas por los abogados y procuradores, de tal modo que los servicios prestados en el mercado libre se devenguen de acuerdo con las reglas generales mientras que las derivadas de la asistencia jurídica gratuita sigan un régimen de caja. Segundo, esta propuesta complicaría las liquidaciones de estos profesionales, pues habría que ver qué sistema se aplicaría a efectos de la deducción del IVA soportado, que es común a ambas actividades. Tercero, se podría considerar discriminatorio respecto de otros empresarios y profesionales que trabajan para la Administración pública y que sufren retrasos similares en los pagos a los del sector analizado. Por tanto, esta configuración del devengo en las profesiones jurídicas podría vulnerar el principio de no discriminación. Además, a nuestro juicio, no resulta necesario el establecimiento de un régimen de caja para las actividades desarrolladas en el marco de la asistencia jurídica gratuita. En el siguiente epígrafe se propondrán diversas soluciones para evitar que la carga financiera derivada del retraso en el

tregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones».

pago de las compensaciones recaiga en los profesionales, por lo que, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, resulta pertinente la aplicación de otras medidas que sean suficientes para solucionar la cuestión planteada y no supongan una discriminación respecto de otras colectividades de contribuyentes.

5. A MODO DE CONCLUSIONES: LAS SOLUCIONES QUE SE PROPONEN

Se puede afirmar que la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha modificado la Ley 1/1996 para que expresamente se cumplan, al menos desde un punto de vista estrictamente legal, los dos requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA, con lo cual, con dicha reforma se ha pretendido poner término a la controversia surgida con las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Sin embargo, a nuestro juicio, la reforma legal no ha hecho que se cumplan sin más los señalados requisitos, pues, por mucho que la ley señale que dichos servicios tienen carácter obligatorio y gratuito, en el presente trabajo se ha puesto de manifiesto que, en la realidad, la adscripción al turno de oficio es, con carácter general, voluntaria y que no se puede descartar la existencia de ánimo de lucro en los profesionales que desarrollan estos servicios. Además, en el marco de la Directiva 2006/112/CE, no se puede defender otra cosa que no sea la sujeción a gravamen de estas prestaciones, de acuerdo con los argumentos ya analizados. Dadas las consecuencias que supone dicha sujeción al impuesto, han sido objeto de análisis otras opciones técnicas que podrían permitir que las mismas no tributen, lo hagan de forma reducida o, al menos, se simplifiquen los trámites formales para evitar que se causen perjuicios a los profesionales. Sin embargo, se ha llegado a la conclusión de que ninguna de las posibilidades analizadas es realmente viable, de acuerdo con la normativa europea.

En realidad, si el sistema nacional de asistencia jurídica gratuita funcionara correctamente, los profesionales no se tendrían que ver especialmente afectados por la sujeción de estas prestaciones al IVA, pues no deberían adelantar las cuotas devengadas con su propio patrimonio, sino que tan solo tendrían que ingresar en la Hacienda pública las cuotas que cobren de las Administraciones competentes. En definitiva, estos profesionales tendrían que hacer exactamente lo mismo que con el resto de las cuotas del IVA que gravan los demás servicios que prestan en el mercado libre y cobran directamente de sus clientes. Los únicos profesionales que se verían afectados por la nueva situación serían los que desarrollen su labor únicamente en el turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita, pues, a partir de que estas prestaciones se consideren sujetas al IVA, deberían presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a dicho impuesto. A nuestro juicio, la obligación de presentar las declaraciones periódicas no sería un deber desproporcionado para los profesionales que realicen su actividad únicamente en el marco de la asistencia jurídica gratuita. Además, la sujeción al IVA podría beneficiar a estos profesionales, pues, si estas prestaciones de servicios se consideran sujetas, podrían deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes y los servicios que se destinen a dicha actividad, lo que les permitiría recuperar las cuotas del IVA que hayan soportado en relación con la misma. Téngase en cuenta que si los ingresos obtenidos en la actividad profesional se derivan únicamente del turno de oficio, al

ser esta una actividad no sujeta al IVA, el profesional no tendrá derecho a la deducción de IVA soportado alguno⁸².

Por todo ello se puede afirmar que, para los profesionales, el problema no es la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, pues esta nueva situación incluso podría suponer una ventaja económica para ellos. El auténtico problema del turno de oficio es la escasa retribución que se abona por el desempeño de unas prestaciones de servicios que requieren una importante cualificación profesional y el retraso en el pago de tales contraprestaciones. Así se ha puesto de manifiesto por algún grupo parlamentario⁸³ y por alguna asociación profesional no colegial⁸⁴. En efecto, si entre la prestación de estos servicios y su pago media varios meses, como ocurre en la actualidad, la sujeción a dicho impuesto supondría que los profesionales se verían obligados a adelantar las cuotas del IVA devengadas. En definitiva, si de verdad se quiere asegurar el derecho constitucional a la justicia gratuita, lo relevante es acelerar el pago de los servicios prestados por abogados y procuradores e incrementar los baremos de las retribuciones. A tal efecto, se debería establecer un plazo máximo para el pago de las compensaciones derivadas de la asistencia jurídica gratuita que esté próximo a la prestación de los servicios. En este sentido, además de incrementarse las cantidades a satisfacer a los profesionales, el pago se debería pro-

⁸² Así lo ha considerado la Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016, cuyo FJ 3.º es del siguiente tenor: «Es decir, si la actividad profesional se circunscribe exclusivamente a la obtención de ingresos por los servicios prestados en el "turno de oficio", al ser esta una actividad no sujeta al IVA, no dará derecho a la deducción de ningún IVA soportado».

⁸³ La proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos el 7 de febrero de 2017, de medidas para la dignificación y reconocimiento de los profesionales que prestan sus servicios en el turno de oficio de asistencia jurídica gratuita, hace un diagnóstico muy acertado de la situación en su exposición de motivos: «De un tiempo a esta parte, se viene produciendo una pérdida de reconocimiento y valoración de la actividad profesional de quienes prestan sus servicios en el turno de oficio de justicia gratuita, a lo que por desgracia contribuyen las distintas Administraciones en tanto no actualizan sus baremos de retribución y acumulan retrasos en el abono de las mismas. Este deterioro debe revertirse, ya que el derecho a la asistencia jurídica gratuita es un pilar fundamental de nuestra democracia, al garantizar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, independientemente de sus recursos económicos o de su situación de vulnerabilidad. Los retrasos que se vienen produciendo en el pago de las retribuciones correspondientes a los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio han dejado de ser habituales para convertirse en perniciosamente permanentes para estos colectivos. La incidencia de este problema no es igual en todo el territorio nacional, dada la dispersión competencial existente en materia de justicia entre "territorio Ministerio" y comunidades autónomas con competencias transferidas, con retrasos acumulados en el pago de los servicios que van desde los tres meses hasta el año. Consideración especial merecen en esta proposición de ley las diferencias existentes entre los distintos baremos que fijan las retribuciones de estos servicios, que ahondan en la brecha de desigualdad de trato a estos colectivos profesionales por parte de las distintas Administraciones. Baremos que, por otra parte, llevan largo tiempo sin actualizarse en el mejor de los casos y habiendo sufrido reducciones en otros, como en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía».

⁸⁴ En este sentido, el informe de ALTODOL (vid. nota n.º 40), que considera que la solución pasa por «[...] proponer un sistema de actualización periódica de las indemnizaciones a los profesionales, a fin de evitar uno de los motivos del conflicto, cual es la permanente reivindicación del colectivo para que sus indemnizaciones no permanezcan congeladas, en ocasiones, durante décadas».

ducir en todo caso en el trimestre siguiente al del desempeño de la labor profesional⁸⁵. Téngase en cuenta que, normalmente, los abogados liquidan sus servicios cuando se recibe la sentencia que concluye el proceso –aunque pueden realizarse algunas liquidaciones anteriores a este momento⁸⁶–, lo que ha podido requerir varios meses o incluso años de trabajo, por lo que no parece muy razonable que la Administración pague las cantidades debidas con una importante demora, como ocurre en la actualidad, pues esto puede hacer que desde que se inicien los trabajos hasta que los mismos se cobren pasen varios años.

En realidad, lo que se está defendiendo casa perfectamente con los principios reconocidos por el propio legislador en la exposición de motivos de la Ley 1/1996, que determina que los poderes públicos deberán seguir en todo caso «el principio de que el servicio de asistencia jurídica gratuita esté digna y suficientemente remunerado, haciéndose efectiva su retribución en plazos razonables». A nuestro juicio, estas reformas supondrían un compromiso con la justicia mucho mayor que el que se ha adoptado para mantener la no sujeción al IVA de estas prestaciones, forzando la norma nacional y el derecho europeo y, por supuesto, el lenguaje y el sentido común. Obligar a unos profesionales a prestar un servicio que no quieren realizar y con una remuneración mucho menor que la que cobran en el mercado libre no parece la forma más adecuada de preservar el derecho constitucional a la justicia gratuita. Debe advertirse que, si estos servicios no reciben la atención adecuada de los poderes públicos, perderán en calidad y eficiencia⁸⁷. Al margen de aspectos estrictamente tributarios, la reforma operada a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, va en contra de los objetivos que, según el preámbulo de la misma, habían motivado su tramitación. Como se ha señalado, en el mismo se establece el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita para los profesionales. A nuestro juicio, resulta evidente que la dignificación de la profesión no pasa por calificar las cantidades que se perciben como indemnizaciones para que así queden no sujetas al IVA, sino porque la valoración de dichas prestaciones se ajuste más a un

⁸⁵ En este sentido se pronuncia la señalada proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos, en la que se insta al Gobierno para iniciar los trámites oportunos para llevar a cabo «[...] la actualización al alza de los baremos de retribución de los servicios de justicia gratuita que reflejen la importancia de los servicios prestados, y estableciendo unos plazos razonables de pago que en ningún caso podrán exceder los tres meses».

⁸⁶ En efecto, aunque se pueden liquidar algunos momentos del procedimiento anteriores a la conclusión del mismo, lo cierto es que, dada la escasa cuantía que se pagan por estos actos previos, normalmente se liquida todo a la conclusión del procedimiento.

⁸⁷ El «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley (pág. 10) determina que «cobrar dos euros por hora trabajada no es desde luego garantizar la dignidad de las remuneraciones. Si este sistema, señalan los abogados, no recibe la atención adecuada de los poderes públicos, se perderá calidad y eficiencia, como cualquier otro servicio que recorte sus recursos y castigue a los que lo prestan. El Estado social y democrático de derecho que es España no se lo puede permitir». También lo reconoce la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos a la que se ha hecho referencia anteriormente, en la que señala lo siguiente: «En definitiva, que, a pesar de la vocación, implicación y compromiso social de los profesionales que prestan el servicio de asistencia jurídica gratuita, si este no recibe la atención adecuada por parte de las Administraciones públicas, se verá inevitablemente desprovisto de la calidad y del rigor que deberían caracterizarlo».

valor de mercado. Solo así se puede reconocer la enorme labor que realizan estos profesionales para garantizar un derecho constitucional. Por tanto, esta dignificación vendría por todo lo contrario de lo que se ha hecho en la reforma de la Ley 1/1996. Por un lado, las cantidades satisfechas tendrían que ser consideradas como una retribución de un trabajo profesional. Por otro, se deben incrementar de forma significativa, aunque sea progresivamente, los baremos en virtud de los cuales se determinan estas retribuciones, sin que pueda considerarse suficiente una mera actualización de los mismos.

Ahora bien, por mucho que una norma como la propuesta acerque mucho el cobro de los servicios al momento de su prestación, aún tendrían los profesionales que adelantar el ingreso de las cuotas un trimestre. Para evitar esta situación se podría introducir una regla especial que afecte al devengo en estos casos. Con carácter general, las prestaciones de servicios se entiende que se devengan, de acuerdo con el artículo 75.1.2.º de la LIVA, «cuando se presen, ejecuten o efectúen», considerándose que esto se produce cuando concluya la realización del servicio⁸⁸. Además, también se ha señalado reiteradamente por la doctrina administrativa que este momento no se relaciona con la emisión de la minuta de honorarios o de la factura, ni mucho menos con el cobro. A tal efecto, podría establecerse que, en el caso de los servicios prestados en el marco de la asistencia jurídica gratuita, el servicio se concluye cuando los colegios de abogados o procuradores validen los servicios desarrollados a lo largo de cada uno de los trimestres, para lo que se podría dar un plazo dentro del trimestre siguiente. Si se asegura el cobro de las contraprestaciones en el mismo trimestre en el que se produce la validación de los datos por parte del colegio, los abogados y procuradores no tendrían que adelantar cantidad alguna en concepto del IVA.

También se podrían introducir normas que eviten el incremento de los deberes formales que recaen sobre estos profesionales. A tal efecto, se podría exonerar a los abogados y procuradores del deber de expedir factura, pues podría considerarse como sustitutivo de las mismas un documento que se pueda obtener a través de las aplicaciones que las Administraciones competentes han dispuesto –o, en su caso, puedan disponer– para gestionar el servicio, y que se refiera a la globalidad de las operaciones desarrolladas en cada trimestre. Con ello se evitaría que el profesional tenga que facturar de forma individualizada cada servicio que preste en el marco de la justicia gratuita.

Con estas sencillas modificaciones de la normativa y, lo más importante, el incremento progresivo de las retribuciones y el compromiso de pago en un plazo razonable de las mismas, se solucionarían de una forma adecuada todas las cuestiones planteadas en relación con la tributación en el IVA de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita. Y lo más importante, la solución propuesta sería completamente respetuosa con el derecho europeo, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad en nuestro país.

⁸⁸ Así lo han señalado las Consultas de la DGT de 22 de noviembre de 2010 (V2521/2010 –NFC039760–) y de 30 de julio de 1998 (1397/1998 –NFC065778–), entre otras.

Por todo ello, no estamos de acuerdo con la reforma realizada para solucionar el «conflicto político» planteado tras las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Es posible que, salvo excepciones, los operadores jurídicos no hayan cuestionado la reforma realizada por el legislativo español, al considerar que la misma no afecta negativamente a nadie. No obstante, estamos convencidos de que, si en algún momento los tribunales europeos –previa incoación del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión– debieran pronunciarse sobre la adecuación al derecho de la UE del tratamiento que España otorga a las prestaciones realizadas para el cumplimiento del derecho a la justicia gratuita, se pondrá de manifiesto su inadecuación a la Directiva 2006/112/CE.

nada tienen que ver con esta cuestión de carácter tributario. Se considera que estas actividades profesionales no solo están mal pagadas, pues los módulos de pago de las actuaciones del turno de oficio están muy por debajo de las retribuciones que se perciben en el mercado libre, sino que, además, se abonan con mucho retraso, pues las compensaciones se satisfacen de forma efectiva con meses de demora. Todas estas cuestiones dificultan la prestación del servicio hasta el punto de que podrían afectar al cumplimiento de este derecho constitucional, en la medida en que los profesionales consideren poco atractivo su participación en este tipo de actividades. En suma, los problemas en el desempeño de tales servicios podrían dificultar que los colegios dispongan de una oferta suficiente de profesionales, al menos en un régimen de adscripción voluntaria de estos. Sin embargo, se trata de cuestiones absolutamente diversas, por lo que no tiene el menor sentido mezclarlas. Una cosa es que las prestaciones se sujeten al IVA y otra es el trato económico que reciban los profesionales que prestan el servicio o la inmediatez o tardanza en el pago. En cualquier caso, lo cierto es que la inclusión por parte de los colegios profesionales de la sujeción al IVA de estas prestaciones dentro de su lista de «agravios» ha dado lugar a una reforma en la ley de justicia gratuita, orientada únicamente a evitar la sujeción de estas prestaciones al IVA. No obstante, no se ha realizado la más mínima reforma de las otras reclamaciones de los profesionales que servirían, sin duda, para dignificar la profesión en mayor medida que con la modificación legislativa realizada, pues la solución que se ha adoptado no va, a nuestro juicio, en esa dirección, además de violentar la normativa europea del IVA.

Como se deduce de todo lo anterior, en esta cuestión se han mezclado criterios meramente técnicos con otros de carácter político. En efecto, las consultas de 25 de enero de 2017 contenían criterios estrictamente técnicos, con independencia de que pudieran estar más o menos fundados. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, el contenido de estas consultas fue rechazado de plano por las organizaciones profesionales colegiales, que transmitieron la percepción de que constituían un ataque a la profesión y, particularmente, a aquellos abogados y procuradores que desarrollaban los servicios de la justicia gratuita. Si a ello se le añaden los problemas que el gravamen en el IVA podría ocasionar en la financiación de estas prestaciones de servicios para las Administraciones competentes, se puede entender mejor el desenlace que ha tenido todo este asunto. Al final, se han impuesto los criterios políticos para dejar todo igual que antes de la emisión de las señaladas consultas, lo que hace pensar que, posiblemente, de haber conocido el devenir posterior de los acontecimientos, la DGT no habría dictado tales resoluciones.

En cualquier caso, lo que interesa en el presente trabajo son los aspectos de técnica tributaria. A tal efecto, se han de analizar las tesis que han sido defendidas por la DGT en tres momentos temporales diferentes a lo largo de la primera mitad de 2017. En primer lugar, se debe revisar el estado de la cuestión con anterioridad a que se dictasen las consultas de 25 de enero de 2017. En segundo lugar, se ha de estudiar el contenido de las señaladas consultas, en las que, en contra del criterio que había sostenido durante más de treinta años, se consideró que estas prestaciones de servicios estaban sujetas al IVA. En tercer lugar, se debe analizar la reforma de la Ley 1/1996 que se realizó a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, orientada a mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios al IVA, lo que provocó un nuevo cambio de criterio de la DGT en

la posterior consulta de 30 de junio de 2017 (V1706/2017 –NFC065124–). El análisis técnico-jurídico consistirá en el estudio del encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA, teniendo en cuenta el marco que proporciona la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Debe tenerse muy presente en toda esta problemática que, al tratarse de un impuesto armonizado, el legislador español no puede dejar de gravar un consumo relativo a una entrega de bienes o a una prestación de servicios si la normativa europea no ha previsto dicha posibilidad. En suma, el legislador no goza de discrecionalidad para decidir entre gravar o no dichas prestaciones de servicios, salvo que dicha posibilidad esté prevista en dicha directiva o, al menos, esta no lo impida, lo que obliga a analizar si la normativa europea otorga o no a los legisladores nacionales un ámbito de libertad en la configuración de este aspecto. Si de acuerdo con esta normativa se concluye que estas prestaciones están sujetas al IVA, resulta conveniente analizar la adecuación a la directiva de otras técnicas que se podrían aplicar para evitar, en todo o en parte, el gravamen de estas prestaciones de servicios o, al menos, facilitar a los profesionales la liquidación de las cuotas devengadas como consecuencia de las mismas.

2. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN NORMATIVA Y DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS DEFENDIDOS DESDE LA IMPLANTACIÓN DEL IVA EN RELACIÓN CON LA SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

2.1. EL CRITERIO DEFENDIDO POR LA DGT ENTRE 1986 Y PRINCIPIOS DE 2017: LA NO SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES

Desde la implantación del IVA en España, la Administración tributaria había estimado que no estaban sujetas las prestaciones de servicios que realizan los abogados y procuradores para hacer posible el derecho de los ciudadanos con menores recursos a la justicia gratuita.

Así se consideró en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en la medida en que se entendía que dichas prestaciones de servicios encajaban en el presupuesto regulado en el artículo 5, apartado 7.º, de dicha ley, que establecía la no sujeción de las prestaciones de servicios que el sujeto pasivo prestase de forma gratuita, siempre que, además, fuesen obligatorias para este en virtud de normas jurídicas⁷. Estos criterios fueron defendidos por la DGT poco tiempo des-

⁷ Dicho precepto establecía la no sujeción al impuesto de «las prestaciones de servicios a título gratuito, distintas de las comprendidas en el artículo 7, número 3, apartados 1 y 2 de esta ley, que sean obligatorias para el sujeto pasivo, en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

pués de la entrada en vigor de la ley de 1985 a través de la Resolución de 18 de junio de 1986⁸. Aunque estos criterios se señalaron en relación con la ley de 1985, seguían siendo válidos tras la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la medida en que encajaban en el supuesto de no sujeción previsto en el número 10.º del artículo 7⁹, que sigue vigente en la actualidad. En este sentido, los criterios defendidos en relación con la ley anterior fueron reiterados por dicho órgano en otras consultas posteriores a la aprobación de la ley de 1992, considerándose que, en la medida en que los servicios correspondientes al turno de oficio y a la asistencia letrada al detenido se prestan por los abogados y los procuradores con carácter obligatorio y de forma gratuita, estaban no sujetos al IVA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA¹⁰. Con idéntico criterio interpretativo, la DGT mantenía la no sujeción al IVA de los servicios de orientación jurídica prestados por los abogados designados en virtud del derecho a asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, al ser dichos servicios prestados, según los criterios contenidos en la Resolución de la propia DGT de 18 de junio de 1986, con carácter gratuito y obligatorio¹¹. Esta tesis se fundamenta en la idea de que las cantidades que los abogados y procuradores reciben por la prestación de los servicios a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996 no pueden considerarse ni retribución ni compensación por la ejecución de los mismos, precisamente por el hecho de que son prestados con carácter obligatorio y gratuito. Como consecuencia del criterio defendido por la DGT, las Administraciones

⁸ Dicha resolución es del siguiente tenor: «Considerando que, según se pone de manifiesto en el informe emitido con fecha 18 de junio de 1986 por el Ministerio de Justicia, los servicios prestados por abogados y procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de normas jurídicas vigentes. Considerando que, según se indica en el mencionado informe, las cantidades que con cargo a los presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos. Considerando que, en consecuencia, los aludidos servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito, por lo que, de acuerdo con el artículo 5, apartado 7.º, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no están sujetos al IVA».

⁹ El artículo 7 de la LIVA establece que «no estarán sujetas al impuesto: [...] 10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

¹⁰ En esta misma línea se han pronunciado numerosas consultas en las que se mantiene este mismo criterio por referencia a la consulta de 1986. Entre otras, se pueden citar las Consultas de 31 de mayo de 1995 (NFC002304), 20 de julio de 1999 (1295/1999 –NFC062571–), 6 abril de 2000 (784/2000 –NFC011491–), 22 de diciembre de 2003 (2399/2003 –NFC035224–) y 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007 –NFC027402–). Por citar alguna de ellas, en esta última se consideró que «de acuerdo con lo expuesto, y por aplicación de lo previsto en el citado artículo 7.10.º de la Ley 37/1992, no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

¹¹ Así lo determina la Consulta de la DGT de 28 de enero de 2003 (100/2003 –NFC017096–), según la cual, «[...] no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

públicas han abonado desde la implantación del IVA en España únicamente el valor asignado a cada actividad realizada, sin incluir la cuota del IVA.

Hay que reconocer que la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios había sido una cuestión incontrovertida desde la implantación de dicho impuesto. En primer lugar, por la propia Administración tributaria, pues ni los órganos centrales ni los órganos de comprobación habían cuestionado en ningún momento el criterio mantenido por la DGT, como no podía ser de otra forma. Pero tampoco ningún otro operador jurídico había planteado problemas en relación con el encaje de estas prestaciones en el supuesto de no sujeción del artículo 7.10.º de la LIVA. En efecto, la doctrina científica ha admitido sin más el criterio administrativo¹², sin que tampoco se haya planteado el asunto en la jurisprudencia, lo que demuestra la ausencia de disputa jurídica en torno a dicho asunto.

Esto permitía que los profesionales no tuvieran que asumir apenas deberes formales relacionados con este tipo de prestaciones de servicios, pues, en la medida en que se trataba de operaciones no sujetas, ni había que emitir facturas para documentar estas operaciones¹³ ni incluir concepto alguno en la declaración-liquidación trimestral del IVA que, con carácter general, han de presentar los abogados y procuradores. Tampoco debían incluir estas cantidades en la declaración anual de operaciones con terceras personas¹⁴.

¹² En este sentido, MAGRANER MORENO, F. J.: *Tributación de abogados y procuradores*, Tirant lo Blanch, 2008: «Téngase en cuenta que las cantidades que con cargo a los presupuestos generales del Estado se asignan a los abogados y procuradores por la prestación de estos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos, siendo, además, estos servicios de carácter obligatorio para los sujetos pasivos en virtud de las normas jurídicas vigentes». De igual modo en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Los supuestos de no sujeción en el impuesto sobre el valor añadido», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 46, parte Estudios, Cizur Menor, Aranzadi, 2007 (BIB 2007\1087), que señalan que «el caso paradigmático de esta clase de servicios son los prestados por abogados y procuradores en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita, reconocido por la Ley 1/1996, de 10 de enero». En la misma línea de reconocimiento de las tesis administrativas *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Operaciones interiores en el impuesto sobre el valor añadido: cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Pamplona, Aranzadi, 2005, pág. 56; VV. AA.: *El impuesto sobre el valor añadido: comentarios a sus normas reguladoras*, Granada, Comares, 2001, pág. 68; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Guía del impuesto sobre el valor añadido*, 6.ª ed., Valencia, CISS, 2001, pág. 51; VV. AA.: *Impuesto sobre el valor añadido: comentarios y casos prácticos*, tomo I, Madrid, CEF, 2007, pág. 143; VV. AA.: *Memento práctico IVA 2008*, Francis Lefebvre, 2008, pág. 42.

¹³ Según la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007), «[...] aunque el destinatario de las prestaciones de servicios no sujetas al IVA sea el Ministerio de Justicia, no será obligatoria la expedición de una factura que documente dichas operaciones, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento a tales efectos». En el mismo sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013 –NFC047414–).

¹⁴ En este sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013), en la que señala que «en tanto en cuanto que la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita es una operación gratuita no sujeta al IVA por la que no es necesaria la expedición de factura, no existirá obligación de consignar la operación en la declaración anual de operaciones con terceras personas». En el mismo sentido, en el ámbito foral, la Resolución de 2 de febrero de 2006, del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Dándose por válido de forma generalizada el criterio administrativo de la no sujeción de tales prestaciones, la cuestión más controvertida era la posibilidad de que los profesionales dedujeran el IVA soportado para el desarrollo de tales servicios. En concreto, la cuestión más problemática que había planteado este asunto consistía en determinar si los profesionales que realizaran las prestaciones de servicios en el turno de oficio podían deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes o servicios de forma íntegra o solo un determinado porcentaje de prorrata, lo que podría ocurrir siempre que el profesional no solo actuara en el turno de oficio, sino que también ejerciera la profesión en el mercado libre. Así es en la medida en que la regla de prorrata exige que el sujeto pasivo desarrolle actividades exentas junto con otras que estén sujetas y no exentas, dando lugar a dos sectores diferenciados con distintos regímenes de deducción del IVA. Ahora bien, en el caso que está siendo objeto de análisis, se realizan unas actividades sujetas al IVA, en las que los profesionales deben repercutir dicho impuesto a sus clientes, junto con otras prestaciones de servicios que no están sujetas al mismo. La cuestión de si en estos casos procede o no la aplicación del régimen de prorrata ha sido resuelta por la DGT en diversas ocasiones. En principio, podría pensarse que los abogados y procuradores que actúen en el turno de oficio estarían obligados a aplicar la regla de prorrata en la medida en que estos servicios no originan el derecho a la deducción. No obstante, las operaciones no sujetas no se tienen en cuenta en ninguno de los términos de la relación para el cálculo del porcentaje de prorrata¹⁵. En consecuencia, aunque el abogado realice operaciones que no dan derecho a deducir, al tratarse de operaciones no sujetas, puede deducir el 100 % del IVA soportado en el desarrollo de su actividad. En este sentido, la DGT ha señalado que cuando las únicas operaciones que no originen el derecho a deducir sean los servicios no sujetos al IVA correspondientes al turno de oficio, el porcentaje que debe aplicar el abogado es el 100 %¹⁶. Pese a la claridad de la tesis defendida por la DGT, algunas dependencias de la AEAT cuestionaron dicho criterio, al considerar que los profesionales en dicha situación debían aplicar el régimen de prorrata, como se pone de manifiesto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

¹⁵ El artículo 104.3 de la LIVA establece que «para la determinación del porcentaje de deducción no se computará en ninguno de los términos de la relación: [...] 5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta ley».

¹⁶ Así lo ha considerado la Administración tributaria en diversas consultas, como las de 31 de mayo de 1995 o 20 de julio de 1999 (1295/1999). En esta última señaló que «los referidos servicios no se encuentran comprendidos entre las operaciones cuya realización, de acuerdo con el artículo 94.1 de la Ley 37/1992, origina el derecho a la deducción, por lo que, en los casos en que un abogado preste tales servicios y efectúe también operaciones cuya realización, según el citado artículo 94.1, sí originan el derecho a la deducción (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), dicho abogado estaría, en principio, obligado a aplicar la regla de prorrata. No obstante, el artículo 104.3.5.º de la Ley 37/1992 señala que las operaciones no sujetas al impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la propia ley no se tendrán en cuenta para el cálculo del porcentaje de deducción a que se refiere el propio artículo 104. Por consiguiente, en los casos en que un abogado efectúe operaciones cuya realización le origina el derecho a deducir, de las enumeradas en el citado artículo 94.1 de la Ley 37/1992 (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), y las únicas operaciones que no originan el derecho a deducir que realice sean los servicios no sujetos al impuesto según lo señalado en el apartado primero anterior, el porcentaje de deducción a aplicar por dicho abogado será del 100 %».

Regional (TEAR) de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016 (NFJ064953), que consideró que el criterio defendido por la inspección no era correcto. En efecto, el TEAR concluyó que en los casos de los abogados que realicen actividades en el turno de oficio no era procedente la aplicación de la regla de prorrata, pues en los supuestos de no sujeción conforme al artículo 7 de la LIVA, el porcentaje de deducción que se debe aplicar es el 100% del IVA soportado, de acuerdo con el criterio que ya había sido expresado por la DGT en las contestaciones a las consultas a las que se ha hecho referencia con anterioridad¹⁷.

2.2. EL CAMBIO DE CRITERIO OPERADO EN LAS CONSULTAS DE LA DGT DE 25 DE ENERO DE 2017: LA SUJECIÓN DE LAS PRESTACIONES

2.2.1. Análisis de los fundamentos que justificaron el nuevo criterio de la DGT

A pesar de que durante años la DGT mantuvo que los servicios de un abogado o un procurador derivados de la asistencia jurídica gratuita no se encontraban sujetos al IVA, dicho centro directivo cambió este criterio en dos consultas de 25 de enero de 2017 (V0173/2017 y V0179/2017). En dichas consultas se concluye que un abogado ejerciente adscrito al servicio de asistencia jurídica gratuita «[...] tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y la prestación de servicios de dirección letrada en favor de las personas o entidades con derecho a la asistencia jurídica gratuita será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido impuesto». Estas consultas fundamentan técnicamente el cambio de criterio en dos argumentos, aunque, a nuestro juicio, ninguno de ellos está lo suficientemente motivado desde el punto de vista técnico-jurídico, como se analizará a continuación.

En primer lugar, se basa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 28 de julio de 2016¹⁸, dictada en el asunto C-543/14 (NFJ063393), en la que se analizan varios aspectos del régimen de tributación en el IVA de los servicios prestados por los abogados a

¹⁷ En el FJ 4.º se señala lo siguiente: «Ello supone que los casos de no sujeción al IVA conforme al artículo 7 de la ley, entre los que se encuentran los servicios prestados por los abogados designados en virtud del turno de oficio, el porcentaje de deducción a aplicar será el del 100% del IVA soportado. Esta interpretación es sostenida asimismo por la Dirección General de Tributos en la Consulta 1295/1999 de la DGT antes citada [...] Cuestión distinta es que el profesional realizara, junto a los servicios del turno de oficio, otros servicios profesionales que se encontraran exentos en la LIVA; en estos casos, sí sería aplicable la regla de la prorrata señalada. En el presente caso, únicamente aparecen identificados en la liquidación ingresos por el turno de oficio e ingresos profesionales ordinarios como abogado, por lo que es deducible el 100% del IVA soportado deducible».

¹⁸ No obstante, se ha de aclarar que, en las consultas de 25 de enero de 2017, la DGT comete un error en la fecha de esta sentencia, pues hace referencia a la Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2016, cuando, en realidad, la fecha correcta es 28 de julio de 2016.

los beneficiarios del derecho a la justicia gratuita en Bélgica¹⁹. Esta sentencia, que resuelve varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Constitucional belga, lo que analiza es si estas prestaciones de servicios pueden acogerse a la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que determina la exención de las prestaciones de servicios de carácter social efectuados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, al considerarse que las mismas podrían cumplir una función social. Ahora bien, el TJUE no ha analizado expresamente la sujeción al impuesto de las prestaciones derivadas de la justicia gratuita con base en precepto alguno ni, por supuesto, ha estudiado esta cuestión teniendo en cuenta el encaje en un precepto similar a aquel en el que la Administración tributaria española había basado la ausencia de gravamen en estos casos, pues tal cuestión no fue planteada en la cuestión prejudicial. En consecuencia, el cambio de criterio de la DGT no se ha debido, en primera instancia, a un nuevo enfoque de dicho órgano directivo sobre el encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.10.º de la LIVA, motivado por la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016. Por tanto, en esta sentencia no se analiza en ningún momento el cumplimiento de los requisitos que durante más de treinta años habían permitido considerar por parte de la Administración tributaria española que estas prestaciones de servicios se encontraban no sujetas, por lo que su aplicación al caso español no podía realizarse de forma automática, como lo hizo la DGT, que se basó en la simplista idea de que si el tribunal se plantea la exención o no de tales prestaciones es porque las mismas están sujetas al IVA.

El segundo argumento en el que se ha fundamentado el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 ha sido la consideración sobre la gratuidad u onerosidad de estas prestaciones de servicios, o más concretamente, en una reconsideración sobre el carácter no retribuido de las mismas. En este sentido, la DGT consideró que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita se realizaban a título oneroso, aun cuando no fueran retribuidos por dicho destinatario, sino por un tercero, que era la Administración pública competente²⁰. Lo cierto es que la DGT ha negado

¹⁹ La DGT señala en las consultas de 25 de enero de 2017 que «el Tribunal, *partiendo de la sujeción de los referidos servicios al IVA*, en tanto que servicios prestados a título oneroso por un empresario o profesional a efectos del mencionado tributo, se cuestiona la posible aplicación a los mismos del supuesto de exención contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE (precepto transpuesto a nuestra ley nacional en el artículo 20.1.8.º de la Ley 37/1992)». La DGT considera que de la mencionada sentencia hay que extraer «[...] *que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA*, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

²⁰ Así lo indican las señaladas consultas: «El cambio de criterio de este centro directivo se apoya, como se ha indicado, en la sentencia del Tribunal de fecha 16 de julio de 2016 y *en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso* toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 37/1992, constituye la base imponible de las operaciones sujetas el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario de las mismas o por un tercero. En consecuencia, considerando que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita son retribuidos no por dicho destinatario sino por un tercero, en este caso la Administración pública competente, se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios, formando parte

el carácter gratuito que se le había atribuido a estas prestaciones durante más de treinta años, sin que haya justificado de forma suficiente este cambio de orientación. A nuestro juicio, un cambio de criterio de esta envergadura hubiera requerido un análisis más exhaustivo de los argumentos en los que se fundamentaba y unas justificaciones de mayor calado que las que introdujo dicho órgano en la contestación a las consultas señaladas.

2.2.2. Los problemas que plantea la sujeción al IVA de estas prestaciones

La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios derivados de la asistencia jurídica gratuita podría plantear nuevos problemas para todos los actores encargados de hacer efectivo dicho derecho, salvo para los titulares del mismo, que no deben verse afectados por esta cuestión. Téngase en cuenta que el destinatario del servicio, que a efectos del IVA sería el consumidor final, está exonerado del pago de cualquier cantidad que suponga la asistencia letrada, por lo que no solo no tiene que abonar ningún importe en concepto de retribución al profesional que presta el servicio, sino que tampoco tendrá que satisfacer ningún otro gasto o coste derivado de dicha prestación, pues el reconocimiento del beneficio de la justicia gratuita impide que paguen ninguna cantidad por la recepción de tales servicios. Por ello, es obvio que quienes debieran pagar, en su caso, el IVA correspondiente a tales prestaciones de servicios, no serían sus destinatarios, aunque es cierto que la respuesta de la DGT ha podido crear cierta confusión sobre este particular²¹.

Por tanto, dicha sujeción plantearía nuevos inconvenientes tanto para los profesionales que deben prestar los servicios como para la Administraciones públicas competentes en materia de justicia, que son las que deben financiar el gasto que tales prestaciones representan.

El mayor problema que se derivaría de la sujeción al IVA es que, dado el enorme retraso en el pago de las compensaciones por parte de las Administraciones públicas competentes, los abogados y procuradores se verían obligados a ingresar las cuotas del IVA mucho antes de que les sean abonadas, por lo que deberían adelantar con su patrimonio el ingreso de las mismas. Así será cuando estos profesionales se encuentren en el régimen general del IVA, lo que ocurre en la

la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial».

²¹ En el punto 4 de las consultas de 25 de enero de 2017 se señala lo siguiente: «De acuerdo con todo lo anterior, este centro directivo considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada, por lo que respecta al IVA: Los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del impuesto, *debiéndose repercutir en factura el IVA al tipo impositivo general del 21% a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios*». En el mismo sentido, la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT, que declara sujeto al IVA el turno de oficio, en la que señala que «[...] la consulta estima que el beneficiario de la justicia gratuita (destinatario de la prestación) ha de abonar el IVA devengado al 21% como contribuyente del impuesto».

mayoría de los casos, pues las cuotas devengadas se deben ingresar en el trimestre en el que haya concluido la prestación de los servicios. Sin embargo, la realidad es que, de forma generalizada, el pago de las compensaciones se realiza con varios meses e incluso años de retraso. Por ello, la sujeción a gravamen de estas prestaciones de servicios determinaría que los abogados y procuradores que se encuentren en el régimen general del IVA deberían soportar la carga financiera derivada del importante desfase temporal entre el ingreso de las cuotas devengadas y su cobro, lo que podría dificultar el ingreso en plazo de estas cantidades. Es cierto que los contribuyentes podrían pedir un aplazamiento del pago, pero así tendrían que actuar en cada declaración trimestral del IVA, además de que deberían satisfacer por ello intereses de demora, por lo que no sería una solución satisfactoria.

Solo si estos profesionales se encontraran acogidos al régimen de caja podrían declarar las cuotas del IVA devengadas en el trimestre en el que cobrasen de forma efectiva las compensaciones derivadas de la realización de tales servicios. No obstante, este régimen no ha tenido mucha aceptación en la práctica, pues no solo retrasa el devengo de las cuotas para el sujeto pasivo, sino que también produce esa misma consecuencia en relación con el derecho a la deducción del cliente, que solo podrá ejercerlo en el periodo de liquidación en el que realice el pago. Esto ha provocado que la gran mayoría de los empresarios y profesionales que tengan como destinatarios de sus operaciones a sujetos con derecho a deducir no hayan podido acogerse a este régimen, pues podrían perder una parte de su clientela por este motivo. Sin embargo, sí se podrían acoger al mismo sin ningún tipo de problemas los abogados y procuradores cuando solo realicen prestaciones de servicios en el turno de oficio o cuando los destinatarios de sus servicios sean Administraciones públicas o clientes que no tengan derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas –personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA o que solo realicen actividades exentas que no den derecho a deducir–. Cuando estos profesionales puedan acogerse a este régimen especial, la posible sujeción de estas prestaciones de servicios no supondría un gran problema para ellos, pues las cuotas del IVA devengadas se ingresarían en el trimestre en el que se cobrara la compensación correspondiente. Por tanto, los problemas derivados de la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios se circunscribirían a los abogados y procuradores acogidos al régimen general del IVA, quienes, por otra parte, son la gran mayoría.

La sujeción de estas prestaciones de servicios también incidiría en alguno de los deberes formales que incumben a los profesionales relacionados con el IVA, particularmente en lo relativo al deber de facturación. Al considerarse no sujetas, como ocurre en la actualidad, no resulta necesario que los abogados y procuradores emitan facturas por las mismas, sino que tan solo tienen que informar trimestralmente de los servicios realizados a través del colegio profesional o de la vía que haya establecido la Administración responsable del gasto²². A partir de que se conside-

²² En Andalucía, la Dirección General de Justicia e Interior de la Junta de Andalucía ha puesto en marcha el Sistema Informático de Gestión de Asistencia Jurídica Gratuita TEMISA, regulado por la Orden de 25 de noviembre de 2013, por la

rasen sujetas, los profesionales deberían facturar cada servicio de forma individual, salvo que se estableciera una regla específica para estos casos. Esto supone, además, que deberán incluir los importes correspondientes en los libros-registro de facturas emitidas del IVA. Por otra parte, incluso aquellos profesionales que desarrollen su actividad exclusivamente en el marco de la justicia gratuita tendrían que presentar las liquidaciones periódicas del IVA con carácter trimestral, de lo que estaban excluidos con anterioridad al realizar únicamente operaciones no sujetas. Sin embargo, lo habitual es que también desarrollen su trabajo en el mercado libre, por lo que ya se encontrarían obligados a presentar la autoliquidación del impuesto, así como el resto de deberes a los que se ha hecho referencia.

Ahora bien, además de los inconvenientes que puede ocasionar a los profesionales la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, puede generar nuevos problemas en la financiación de las mismas. En efecto, serían las Administraciones públicas que sufraguen el coste de la justicia gratuita las que tendrían que asumir el gasto suplementario que derivaría de la aplicación del criterio que sostienen las consultas de 25 de enero de 2017. Esto hubiera supuesto para las Administraciones públicas competentes un encarecimiento del 21 % en el coste de las compensaciones que abonan a los profesionales. Por tanto, la sujeción de estas prestaciones no incidiría en una mayor recaudación tributaria global, en la medida en que lo que se ingrese por las mismas se habría desembolsado con cargo a fondos públicos. Además, ni siquiera es la misma Administración la que sufraga el gasto que la que recibe el ingreso, lo que complica en mayor medida el asunto, sobre todo si se tienen en cuenta los criterios que rigen la distribución de los ingresos por el IVA en el actual sistema de financiación autonómica. Mientras que las cuotas se ingresarían en la Administración central –aunque una parte de la recaudación esté cedida a las comunidades autónomas²³–, el gasto lo tendrían que asumir las entidades territoriales con competencia en justicia. Todo esto debería tenerse en cuenta a efectos de establecerse un nuevo sistema de financiación de estas prestaciones, aunque, como se ha analizado, no es sencillo determinar la parte de las cuotas del IVA ingresadas por estos profesionales que se destinarían a financiar a cada comunidad. En cualquier caso, las consecuencias que se deriven en materia de ingreso y gasto público no deben determinar la sujeción o no a gravamen de estas prestaciones en el IVA. Si así fuera, no deberían sujetarse a gravamen todas las operaciones que tengan como destinatario a una Administración pública, pues en estos casos siempre se produciría la situación descrita.

que se aprueba la implantación de dicho sistema. A través de dicho sistema, los profesionales informan trimestralmente de los servicios realizados, para lo que deberán señalar la fecha en la que se realiza la actuación que se declara –tanto el inicio como la finalización de las actuaciones–, el tribunal que conoce del asunto y el número de procedimiento.

²³ Es cierto que se trata de un impuesto compartido con las comunidades autónomas, por lo que estas también recibirán un 50 % de la cantidad recaudada. No obstante, las comunidades no reciben la mitad de lo recaudado en su territorio, sino que la distribución de la recaudación se realiza teniendo en cuenta datos de consumo certificados por el INE. Por tanto, la recaudación que podrá obtener cada comunidad no dependerá tanto de lo recaudado de los abogados y procuradores residentes en su territorio como del índice de consumo que tenga cada una de ellas. En consecuencia, no se puede afirmar que un 50 % de las cuotas ingresadas por los abogados y los procuradores sea transferido a la comunidad que financia el pago de las prestaciones.

2.3. LA REFORMA DE LA LEY DE JUSTICIA GRATUITA INTRODUCIDA POR LA LEY 2/2017 Y EL CONSIGUIENTE CAMBIO DE CRITERIO DE LA DGT

El 23 de junio de 2017 entró en vigor la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. Dicha reforma legislativa tiene su origen en la presentación conjunta por varios grupos parlamentarios de una proposición de ley que, además, ha contado con el respaldo de la mayoría del Parlamento. Como veremos, dicha ley ha tenido como objetivo fundamental evitar que resulte de aplicación la doctrina contenida en las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Es cierto que ni en el preámbulo de la ley ni en su articulado se hace referencia a esta cuestión, pero del estudio de la misma y de las declaraciones de los grupos políticos que plantearon dicha proposición de ley se puede concluir que dicha cuestión es la que está en el origen de la iniciativa legislativa. Si nos atenemos al preámbulo de la ley, los objetivos de la reforma trascienden a esta cuestión, pues se indica que está orientada a garantizar la plena efectividad del derecho a la justicia gratuita y a incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en esta materia, afianzando el carácter de servicio público de esta actividad, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos²⁴. Sin embargo, a pesar de lo que el propio legislador ha señalado, la mayor parte de las modificaciones de la norma tiene como finalidad clarificar, al menos desde un punto de vista legal, el cumplimiento de los requisitos que exige el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA para que estas prestaciones de servicios estén no sujetas a tributación en dicho impuesto. De hecho, la mera presentación de la proposición de ley, que ha sido tramitada por el procedimiento de urgencia y en lectura única, suspendió los efectos de las señaladas resoluciones de la DGT²⁵ y, por otra parte, la reforma legal aprobada se ha aplicado con carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2017²⁶. La única razón que explica los efectos retroactivos de dicha reforma legislativa es establecer su entrada en vigor con anterioridad a la fecha de las citadas resoluciones de la DGT,

²⁴ El preámbulo es del siguiente tenor: «Con el fin de garantizar la plena efectividad de este derecho, los profesionales vienen obligados a prestar asistencia en los términos previstos en la citada Ley 1/1996, de 10 de enero, con un importante compromiso vocacional en favor de una justicia gratuita, de calidad y que permita el desarrollo pleno de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos. Con el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales, la presente reforma pretende afianzar el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación».

²⁵ Al menos así lo señalaron informaciones de prensa, según las cuales, el ministro de Justicia trasladó al Consejo General de la Abogacía Española la comunicación del Ministerio de Hacienda por la que se suspendían los efectos de la resolución de 25 enero de 2017, una vez presentada la proposición de ley. Dichas informaciones apuntaban a que el Ministerio de Hacienda había requerido formalmente a la Administración tributaria la suspensión de los actos y efectos de tales resoluciones, previa solicitud en tal sentido del Ministerio de Justicia.

²⁶ La disposición final única, relativa a la entrada en vigor, dispone que «la presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, produciendo efectos desde el 1 de enero de 2017».

para evitar que las mismas lleguen a producir efecto jurídico alguno. Todo ello ha permitido evitar el gravamen en el IVA de tales prestaciones de servicios con anterioridad a la aprobación de la ley. Como consecuencia, los profesionales no han tenido que incluir en la liquidación de los dos primeros trimestres las cuotas del IVA que se habrían devengado en dicho periodo por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita en aplicación de la doctrina establecida por las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017.

A los efectos de consolidar la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, la reforma se afana por dejar claro que la justicia gratuita es un servicio público y gratuito, subrayando el carácter obligatorio de la organización del servicio por parte de los colegios profesionales. Además, se insiste en su carácter gratuito, calificando de indemnización y no de retribución las cantidades que cobran los abogados y procuradores por la prestación de los mismos. El objetivo principal de todo ello es, como se ha indicado, evitar que tales prestaciones de servicios queden sujetas a gravamen en el IVA, al cumplirse todos los requisitos que el artículo 7.10.º de la LIVA determina a efectos de su no sujeción. Con ello, además, se pretendía establecer claras diferencias con el sistema belga de justicia gratuita, en el que la prestación de estos servicios es voluntaria para los profesionales y está sujeta a remuneración, para evitar así que la jurisprudencia del TJUE recaída en relación con aquel país resultara de aplicación al sistema español de justicia gratuita.

Tras la publicación de la Ley 2/2017 poco tardó la Administración tributaria en dictar una nueva consulta en la que modificaba el criterio que había defendido en las resoluciones de 25 de enero de 2017. En concreto, la Consulta de la DGT de 30 de junio de 2017 (V1706/2017) ha determinado que desde el 1 de enero de 2017, fecha de entrada en vigor de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA. La consulta reconoce el carácter obligatorio del servicio y, sobre todo, por el cambio de criterio que supone respecto de las consultas anteriores, el carácter indemnizatorio de las compensaciones que reciben los profesionales, de acuerdo con lo previsto en la nueva redacción de la Ley 1/1996²⁷. Una vez que se ha establecido el carácter indemnizatorio de estas cantidades, se

²⁷ La consulta señala lo siguiente: «No obstante lo anterior, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 22 de junio), ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica [...] De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales [...] Del sistema de asistencia jurídica gratuita, establecido por la nueva regulación de la Ley 1/1996, resulta que los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales recibirán determinadas cantidades de los colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación en el marco de la obligación contenida en la propia Ley 1/1996. Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA. En consecuencia de todo lo anterior, desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA».

ha tratado de otorgar las consecuencias que se deduce de ello en materia del IVA. A tal efecto, la consulta analiza la jurisprudencia europea relativa a la tributación de las indemnizaciones en dicho impuesto, aunque lo cierto es que los casos analizados tienen poco que ver con el pago de las cantidades que corresponden a los abogados y procuradores por la prestación de sus servicios en el marco del derecho a la justicia gratuita y, en todo caso, de alguna de las sentencias citadas incluso podría derivarse la sujeción al impuesto de este tipo de prestaciones²⁸.

La consecuencia de esta tesis en materia de deberes formales es que los profesionales no tendrán que emitir facturas en relación con las actividades que desarrollen en el marco de la justicia gratuita, pues es doctrina de la DGT que no existe esta obligación en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones²⁹. Como se indicó anteriormente, este criterio ya había sido defendido anteriormente por la DGT en consultas anteriores en relación con el caso concreto de las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita³⁰.

²⁸ La consulta es del siguiente tenor: «En lo que respecta a la tributación de las indemnizaciones en el impuesto, resultan de interés los criterios fijados por el TJUE en sus Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95. En la Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia *Mohr*), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia *Landboden*), el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia *Mohr*, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

²⁹ La Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016 –NFC061617–) señala que «la doctrina de este centro directivo contenida, entre otras, en la contestación a las Consultas de 6 de septiembre de 2007, números V1820-07 y V1821-07, establece que no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquella».

³⁰ *Vid.* la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007).

3. ANÁLISIS TÉCNICO-JURÍDICO DE LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS RELATIVAS A LA JUSTICIA GRATUITA: ESTUDIO DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN EL MARCO LA DIRECTIVA 2006/112/CE

El análisis técnico-jurídico de la cuestión controvertida debe centrarse en el estudio de si se cumplen o no los requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA para que las prestaciones de servicios se encuentren no sujetas, como son el carácter obligatorio y su naturaleza gratuita. Para ello, es preciso analizar la regulación legal contenida en la Ley 1/1996, tanto en su versión anterior como en la vigente derivada de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio. Pero no solo se ha de tener en cuenta la regulación legal. En relación con el requisito de la obligatoriedad se ha de tener muy presente cómo funciona este aspecto en la realidad. Por su parte, en relación con el requisito del carácter gratuito u oneroso de la prestación se ha de tener presente la verdadera naturaleza jurídica de las compensaciones que reciben los profesionales, más allá de su calificación legal.

Pero el análisis jurídico no solo es una cuestión de derecho interno. Se ha de estudiar también el encaje del supuesto de no sujeción dentro de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Para ello, en primer lugar se han de establecer conclusiones sobre la posibilidad de que una normativa nacional contenga un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA. En segundo término, se ha de analizar si las prestaciones de servicios realizados por abogados y procuradores para hacer posible el derecho a la justicia gratuita pueden incluirse dentro de dicho precepto, para lo cual se ha de tomar en consideración no solo la literalidad de las normas, sino los objetivos que se persigue con el impuesto, pues solo así se podrán establecer conclusiones sobre la posibilidad de no gravar estas prestaciones de servicios en el marco de la directiva.

3.1. LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA QUE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS QUEDEN NO SUJETAS DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 7.10.º DE LA LIVA

La primera cuestión que debe analizarse, en clave de derecho interno, es si las prestaciones de servicios derivadas de la Ley 1/1996 tienen cabida dentro del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA. Como se ha indicado, hasta que la DGT decidió cambiar de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017, se trataba de una cuestión que había sido pacífica, pues ningún operador jurídico había cuestionado la doctrina en sentido contrario reiterada por dicho centro directivo con anterioridad.

No obstante, el doble cambio de criterio de la DGT que se ha producido en esta materia en la primera mitad de 2017, previa reforma de la ley de justicia gratuita, obliga a replantearse si realmente se cumplen o no los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. Dicho

precepto establece la no sujeción de «las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos». Según se ha señalado, de lo que se trata con esta norma es de establecer un supuesto de no sujeción del autoconsumo externo de servicios, al entenderse que, cuando concurren los requisitos exigidos, la actividad no puede entenderse realizada para fines distintos de la actividad³¹. Desde luego, esta finalidad casa poco con la consideración de que los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio puedan subsumirse en esta norma, lo que demuestra que es una situación que se ha tratado de encajar de forma artificial en dicho supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, resulta esencial el replanteamiento de si en los supuestos que se están analizando se cumplen los dos requisitos que exige el precepto, lo que obliga a realizar un análisis individualizado de cada uno de ellos.

3.1.1. La determinación del carácter obligatorio para los profesionales de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la Ley 1/1996

El artículo 7.10.º de la LIVA exige como requisito para la no sujeción que las prestaciones de servicios resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de una norma jurídica. La justicia gratuita es obligatoria por mandato constitucional, lo que supone que las Administraciones públicas competentes deben proveer los servicios de asesoramiento jurídico gratuito a quienes no tengan suficientes recursos económicos para poder litigar. Así se establece en el artículo 119 de la Constitución española, que remite al desarrollo legislativo la determinación de los concretos supuestos de gratuidad. Ahora bien, el hecho de que los poderes públicos deban garantizar a los ciudadanos con menos recursos el derecho a la justicia gratuita no significa que la prestación del servicio sea obligatoria para el sujeto pasivo, es decir, para los profesionales que los desarrollan, que es la condición que permite que los servicios realizados en el turno de oficio y demás supuestos de orientación jurídica gratuita encajen en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

Hasta la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, la Ley 1/1996 no establecía, expresamente al menos, el carácter obligatorio del servicio para los abogados y procuradores. En la realidad, estos profesionales tampoco estaban obligados, salvo excepciones, a desarrollar los servicios relativos a la asistencia gratuita. De hecho, para poder prestarlos debían estar inscritos en los listados gestionados por cada colegio, de tal modo que quienes no se inscri-

³¹ FALCÓN y TELLA, R.: «La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3.º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2 b)», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\1). El autor señala que el artículo 7.10.º de la LIVA «[...] solo se explica porque, en tal caso, la operación no puede entenderse realizada para fines distintos a la actividad empresarial, ya que la directiva no ofrece ninguna otra base para este supuesto de no sujeción».

bieran no tenían que realizar este tipo de servicios. Otra cosa diferente es que, una vez que un profesional fuera adscrito a un caso, no podía renunciar, salvo por causas muy excepcionales determinadas en la normativa, pero esto no significaba que tuviera carácter obligatorio, pues la realidad era que los profesionales que no querían ofrecer sus servicios en el turno de oficio eran libres de no hacerlo.

Ahora bien, que en la práctica las cosas funcionaran de este modo no significaba tampoco que no existiera el deber jurídico de prestar obligatoriamente el servicio en determinadas circunstancias. En este sentido, de acuerdo con una reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, no era posible defender en todo caso la voluntariedad de los servicios ligados a la justicia gratuita, pues, dependiendo de las circunstancias concurrentes, cada colegio podía establecer la adscripción voluntaria u obligatoria al servicio. Así lo señaló la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 3242/2014), en la que se analizó la validez del artículo 5 del Reglamento de organización y funcionamiento de los servicios de representación gratuita y turno de oficio del Colegio de Procuradores de Madrid³², que establecía la adscripción universal y forzosa de todos los procuradores colegiados de Madrid al turno especial de asistencia jurídica gratuita. Dicho precepto fue anulado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de septiembre de 2014 (rec. núm. 641/2012), al considerar que dicha adscripción obligatoria vulneraba diversos preceptos. Por un lado, el artículo 6.1 del Estatuto general de procuradores de España³³, que reconoce a todo procurador la plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado³⁴, y por otro, la Ley 1/1996, de asistencia jurídica gratuita, en la medida en que dicha norma, con anterioridad a la reforma introducida en 2017, no establecía una adscripción obligatoria de los profesionales. No obstante, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por el colegio profesional al considerar que dicho artículo no vulnera ninguno de los preceptos señalados. El colegio fundamentó el recurso en el derecho de acceso a la justicia gratuita, pues la adscripción voluntaria podía poner en riesgo la efectiva prestación del servicio debido a las particulares circunstancias de la Comunidad de Madrid, relacionadas con el elevado índice de desempleo, la gran litigiosidad y la enorme dispersión de las sedes jurisdiccionales, de tal modo que si no se establecía dicha adscripción obligatoria existía un riesgo de que no se pudiera prestar de forma efectiva el servicio. El Tribunal Supremo ha señalado que no existe ningún precepto que imponga la voluntariedad o que excluya la adscripción universal y obligatoria de los procuradores al servicio de asistencia jurídica gratuita. En definitiva, según el tribunal, serán las concretas circunstancias en cada caso las que

³² Dicho reglamento fue aprobado por acuerdo de su junta general extraordinaria celebrada el 26 de mayo de 2010.

³³ Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España.

³⁴ El artículo 6 de dicho Estatuto, bajo el título «Libertad de aceptación y renuncia», establece en su apartado 1 que «los procuradores tendrán plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado». Por su parte, el apartado 2 es del siguiente tenor: «También podrán renunciar a la representación aceptada en cualquier fase del procedimiento, pero siempre de conformidad con lo dispuesto en las leyes».

determinen la elección de un sistema u otro, considerando que ambos sistemas son igualmente válidos en cuanto que con ello se garantice la efectividad de ese derecho. Además, la sentencia estima inaplicable al caso planteado el artículo 6 del Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España, en la medida en que dicho precepto regula el contenido de las funciones de la procura, por lo que no se refiere a la representación procesal gratuita de quienes ostentan el derecho a esa asistencia. En cuanto que se trata de una profesión colegiada, resulta inexcusable la incorporación al colegio para su ejercicio, y de esta colegiación derivan para los colegiados derechos y deberes, entre los que se encuentran asumir la representación procesal gratuita de quienes tienen reconocido el derecho de asistencia gratuita por carecer de medios económicos suficientes, cuando sean designados para ello por el colegio. En este sentido, señala el tribunal que el legislador otorga a los colegios la potestad normativa y de organización del servicio de asistencia jurídica gratuita, que no tiene otra limitación que la de garantizar, de forma continuada y eficiente, la representación procesal de quienes tienen reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, con respeto a las directrices que al efecto establezca el Consejo General de los Colegios de Procuradores, que en este punto no realiza previsión alguna. Además, el Tribunal considera que la adscripción universal y obligatoria no afecta a la calidad del servicio, como afirmó la sentencia recurrida, que consideró que la especialización y formación específica solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera que todo procurador, por el hecho de serlo, está, o debe estar, perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional, función muy diferente a la de los abogados, en relación con los cuales sí podría resultar necesaria esa especialización previa³⁵, aunque los nuevos sistemas de acceso a la profesión han determinado que en la actualidad se trate de una cuestión abierta, particularmente en el caso de los abogados³⁶.

³⁵ Así lo señala el FJ 1.º de la sentencia, en el que se puede leer que «[...] el ejercicio de la procura, profesión de colegiación obligatoria, implica la asunción de una serie de obligaciones colegiales entre las que se encuentra la de asumir la representación procesal de quienes gozan del derecho a la asistencia jurídica gratuita en los términos que reglamentariamente establezca el colegio (en este caso de Madrid) a quien legalmente se atribuye la potestad normativa y organizativa de ese servicio de asistencia gratuita, sin más limitaciones que la de garantizar la prestación continuada y eficaz del servicio, con respeto a las directrices que, al efecto, pueda establecer el Consejo General de los Colegios de Procuradores, sin que, en este punto, contenga previsión alguna. Luego, la decisión –voluntaria– de ejercer la profesión de procurador comporta una serie de derechos y obligaciones derivados de la adscripción obligatoria al respectivo colegio, presupuesto inexcusable para acceder a dicha profesión. La adscripción universal y obligatoria – que, como acaba de verse, no se introduce *ex novo* en el reglamento aprobado por la junta general extraordinaria del colegio de Madrid de 26 de mayo de 2010– tampoco afecta a la calidad del servicio, como afirma la sentencia, por el hecho de que esa adscripción universal impida una especialización y formación específica que solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria, porque todo procurador, por el hecho de serlo (dada la naturaleza de su función), está (o debe estar) perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional (art. 3.1 del estatuto general), función muy diferente a la de los abogados y que puede hacer preciso, en este caso, esa especialización previa».

³⁶ Es cierto que aún se exigen por los colegios de abogados determinadas condiciones para que los colegiados puedan intervenir en el turno de oficio. Además, de una determinada experiencia también se suele exigir haber realizado de-

Como se ha señalado, la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha incidido expresamente en esta materia, precisamente con el objetivo de conseguir que, al menos desde el punto de vista legal, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. A tal efecto, la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 1/1996 aclara que el servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio, si bien matiza que lo será en los términos previstos en esta ley, lo que permite que en la práctica suceda justamente lo contrario. A tal efecto, el precepto continúa señalando que los colegios profesionales, que son los encargados de organizar el servicio, podrán dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen³⁷. Por tanto, aunque la regla general sea que los servicios resulten obligatorios para los colegiados, se puede dispensar a estos de su prestación cuando haya razones que lo justifiquen, como ocurrirá cuando se pueda llevar a cabo una adecuada prestación de los mismos mediante un sistema de adscripción voluntaria que garantice la existencia de suficientes profesionales para cubrir los servicios requeridos. El carácter obligatorio de estos servicios se ve reforzado por la nueva redacción del artículo 22 de la ley, que señala que las juntas de gobierno de los colegios y los Consejos Generales de la Abogacía y de los Colegios de Procuradores regularán y organizarán los servicios obligatorios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, estableciéndose que se garantizará, en todo caso, la prestación continuada de estos servicios, atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia³⁸. También se ve reforzada dicha idea con la reforma del artículo 23, pues, debido a la obligatoriedad del servicio, se ha sustituido la redacción del precepto en coherencia con ello³⁹.

terminados cursos o pruebas de acceso. No obstante, en la actualidad se entiende que la superación de los requisitos para acceder a la profesión de abogado –máster de la abogacía y examen nacional– pueden ser suficientes para el acceso al turno de oficio.

Precisamente, esta cuestión ha sido objeto también de nueva regulación en la modificación que se ha realizado del artículo 25 de la Ley 1/1996, que ha habilitado al Ministerio de Justicia para que regule los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita. La nueva redacción del artículo 25 de la Ley 1/1996 es del siguiente tenor: «El Ministerio de Justicia, de manera coordinada con las comunidades autónomas competentes, previo informe de los Consejos Generales de la Abogacía y de los Procuradores de los Tribunales de España, establecerá los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita, con objeto de asegurar un nivel de calidad y de competencia profesional que garantice el derecho constitucional a la defensa. Dichos requisitos serán de obligado cumplimiento para todos los colegios profesionales».

³⁷ La nueva redacción del artículo 1, en su segundo párrafo, es del siguiente tenor «El servicio de asistencia jurídica gratuita será *obligatorio* en los términos previstos en esta ley. Los colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen».

³⁸ La nueva redacción del artículo 22 determina que «los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos colegios regularán y organizarán, a través de sus juntas de gobierno, los *servicios obligatorios* de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia».

³⁹ En concreto, se ha sustituido la expresión «los profesionales *inscritos* en los servicios de justicia gratuita» por otra que refuerza el carácter obligatorio del servicio, al hacer referencia a «los profesionales *que presten el servicio obligatorio* de justicia gratuita».

De acuerdo con todo lo anterior, se puede afirmar que la nueva regulación que deriva de la reforma realizada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, lo único que hace es reforzar el citado criterio jurisprudencial que había defendido el Tribunal Supremo, por lo que, aunque haya regulado por primera vez de forma expresa este asunto, en realidad no ha cambiado nada. Sin embargo, una cosa es la caracterización que hace la ley de este servicio y otra muy diferente es cómo funciona el mismo en la realidad. Con anterioridad a la reforma, los profesionales debían inscribirse en los listados de los colegios profesionales si querían acceder a los servicios del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Tras la reforma, se establece la adscripción obligatoria, pero con la salvedad de que los colegios podrán dispensar a los colegiados cuando existan razones que lo justifiquen, lo que ocurrirá siempre que un sistema de inscripción voluntaria garantice la adecuada prestación de los servicios. Poco después de la entrada en vigor de la Ley 2/2017, algunos colegios profesionales han comenzado a aprobar la dispensa prevista en el artículo 1.2 de la Ley 1/1996, en la redacción dada por la Ley 2/2017, a los profesionales que en ese momento no se encontraran de alta en el turno de oficio y demás servicios de justicia gratuita. Esto supone que, en la práctica, la situación seguirá igual que antes, por lo que se mantendrá el carácter voluntario para los profesionales que no quieran participar en este tipo de actividades, salvo excepciones –posiblemente las mismas que existían con anterioridad–. Se puede decir que con la reforma se ha pretendido sustituir la realidad por una «verdad legal» poco consistente con ella con el único objetivo de que estas prestaciones de servicios sigan estando no sujetas al IVA.

En cualquier caso, esta reforma plantea serias dudas, incluso de carácter conceptual. No parece muy adecuado que en pleno siglo XXI se establezca por ley en un país democrático la obligación de unos profesionales de prestar un trabajo gratuitamente⁴⁰ cuando el desarrollo de esta

⁴⁰ Aunque los colegios profesionales han aplaudido esta medida legislativa, si han existido voces críticas en alguna asociación de abogados no colegial como es la Asociación de Letrados por un Turno de Oficio Digno (ALTODO). En el informe respecto de la proposición de ley de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, señala que «es, cuando menos, dudoso, que para lograr que el turno de oficio siguiera exento del IVA fuera necesario sustituir el principio de voluntariedad en la prestación del servicio por el principio de obligatoriedad salvo dispensa colegial, que es lo que se ha hecho. La adscripción voluntaria y vocacional a los diferentes turnos de oficio fue precisamente uno de los grandes avances de la vigente LAJG, que ha permitido mejorar la calidad del servicio. La obligatoriedad salvo dispensa colegial se contradice con el derecho a un servicio especializado y de calidad [...] El servicio de asistencia jurídica gratuita nunca puede ser obligatorio para el profesional [...] El servicio de justicia gratuita, en definitiva, solo debe ser obligatorio para el Estado y, todo lo más, para los colegios profesionales, siempre que estos hayan sido previamente dotados de la adecuada y necesaria asignación presupuestaria, porque, en caso contrario, tampoco estarán obligados a garantizar el mantenimiento de un servicio que el propio Estado no garantice. Desde la supresión del servicio militar obligatorio el 1 de enero de 2002, no existe en España ninguna prestación obligatoria para ningún ciudadano [...] Es el Estado quien, en cumplimiento de su obligación de garantizar el derecho a la tutela efectiva de todos los ciudadanos en condiciones de igualdad con quienes tienen medios, deberá incentivar suficientemente a los profesionales para que estos, voluntariamente, decidan si les compensa o no adscribirse al turno de oficio. La forma de garantizar que ese derecho fundamental quede garantizado no puede ser, en pleno siglo XXI, la obligatoriedad de la prestación del servicio por parte de los profesionales con unilateral establecimiento de las condiciones por la parte que impone esa obligatoriedad, porque esto es algo que se acerca mucho

profesión constituye su medio de vida. Además, el establecimiento de dicho carácter obligatorio es totalmente desproporcionado, pues un sistema de adscripción voluntaria garantiza, con carácter general, el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, por lo que el carácter obligatorio solo procedería cuando no hubiera otro modo de asegurar su prestación. Por otro lado, con dicha adscripción obligatoria se pueden cercenar otros derechos que pueden afectar a los profesionales como colectividad, como ocurriría en relación con un hipotético derecho a la huelga⁴¹. Lo que deberían hacer los poderes públicos es que la prestación de los servicios relacionados con la justicia gratuita resulte más atractiva para los abogados y procuradores, lo que aseguraría la existencia de un número suficiente de profesionales para la cobertura de los mismos. Al final, aunque la ley se haya modificado, nada cambiará en la realidad, pues casi la totalidad de los profesionales podrán elegir libremente entre prestar o no estos servicios. Lo único que se ha modificado es el procedimiento para ello, pues ahora será necesario un acuerdo de los colegios para dispensar del turno de oficio a los profesionales que no estén inscritos previamente. En cualquier caso, en la realidad la prestación de los servicios seguirá teniendo normalmente carácter voluntario para los profesionales. Por tanto, la no sujeción se fundamenta en una caracterización legal que es desvirtuada por el funcionamiento del servicio en la realidad.

3.1.2. La determinación del carácter gratuito o retribuido de los servicios prestados para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita

Para que las prestaciones de servicios obligatorias por ley puedan considerarse no sujetas en virtud del artículo 7.10.º de la LIVA, el precepto exige que se realicen a título gratuito. Por ello, a efectos de establecer conclusiones sobre la sujeción o no al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del derecho de asistencia jurídica gratuita, es preciso determinar la naturaleza de las cantidades que perciben los profesionales por la realización de estas actividades. En este sentido, debe determinarse si tienen el carácter de retribución o de indemnización. Esta distinción solo tiene relevancia a efectos de determinar la sujeción o no de estas prestaciones, pues una vez que se consideren sujetas al IVA sería irrelevante la calificación de las compensaciones, dado que, de acuerdo con el artículo 78.2.3.º, los importes obtenidos se incluyen en todo caso en la base imponible del impuesto por estar relacionados con el volumen de los servicios prestados⁴².

al concepto de esclavitud» (<<http://altodo.com/wp-content/uploads/2017/05/COMUNICADO-ALTODOSOBRE-REFORMA-LAJG-31.5.2017.pdf>>).

⁴¹ *Ibid.*: «Entre las consecuencias del radical cambio de sistema, a partir de ahora los profesionales podrán ser expulsados de la abogacía o la procuraduría si se niegan a formar parte del turno de oficio o si adoptan medidas de presión frente a situaciones que consideremos injustas, como la renuncia voluntaria a las guardias o la suspensión del servicio en caso de incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de dotar presupuestariamente a los colegios o de indemnizar en plazo las actuaciones de los profesionales (¿Es esto lo que ocultamente se pretende?)».

⁴² Es cierto que el número 1.º del artículo 78.3 de la LIVA determina que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, si bien para ello se exige que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No obstante, el artículo 78.2.3.º

En el supuesto que está siendo objeto de análisis, la cantidad que se cobra se fija en función de los casos y guardias realizados en cada periodo de liquidación, por lo que, incluso si se considera que la compensación que debe cobrar tiene la naturaleza de indemnización, podría incluirse en la base imponible; obviamente, siempre que estas prestaciones de servicios estuvieran sujetas y no exentas, lo que de momento no ocurre en España.

En consecuencia, es preciso estudiar la naturaleza de las cantidades que reciben los profesionales para determinar si tienen carácter retributivo de los servicios prestados o si su naturaleza es indemnizatoria. La primera cuestión que debe analizarse es si la normativa reguladora del derecho a la asistencia jurídica gratuita aclara en su articulado este extremo. En este sentido, la Ley 1/1996, en su redacción original, aludía en diversos preceptos a esta cuestión, aunque es cierto que utilizaba de forma indistinta conceptos claramente contradictorios, por lo que era difícil extraer una conclusión clara del análisis de dicha ley. En efecto, la redacción anterior a la reforma de 2017 utilizaba en diversos preceptos el término retribución⁴³ o incluso se hablaba de la percepción de honorarios, derechos o beneficios económicos⁴⁴. En otras ocasiones se hablaba de subvención o de compensación, lo que le acercaba más al concepto de indemnización que al de remuneración en sentido estricto⁴⁵. A veces se mezclaban en un mismo precepto los términos de subvención y remuneración, como ocurría en el artículo 37⁴⁶, aunque ambos conceptos no

de la LIVA establece que formarán parte de la base imponible «las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

- ⁴³ El artículo 30 determinaba lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *retribuida* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37, cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley». Por su parte, el artículo 40, titulado «*Retribución por baremo*», señalaba lo siguiente: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las *bases económicas y módulos de compensación* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».
- ⁴⁴ El artículo 42 determinaba que «el régimen disciplinario de los abogados y procuradores de los servicios de asistencia jurídica gratuita se regirá por las mismas reglas establecidas con carácter general para el desempeño de dichas profesiones, con las siguientes especialidades: a) La indebida percepción de *honorarios, derechos o beneficios económicos* tendrá siempre la consideración de falta muy grave».
- ⁴⁵ El artículo 38 establecía que «reglamentariamente se establecerá el sistema a través del cual se *subvencionará*, con cargo a las dotaciones presupuestarias de las Administraciones públicas competentes, el coste que genere a los consejos generales y colegios profesionales de abogados y procuradores el funcionamiento operativo de los servicios de asistencia jurídica gratuita, de las unidades encargadas del asesoramiento y la orientación previos al proceso a los ciudadanos y de la calificación provisional de las pretensiones solicitadas. Dicho sistema se ajustará en todo caso a las siguientes reglas: a) La *subvención* se determinará para cada colegio con un sistema de módulos compensatorios por expediente tramitado».
- ⁴⁶ En este sentido, el artículo 37, que precisamente se titulaba «*Subvención*», señalaba lo siguiente: «Las Administraciones públicas competentes *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación y prestación

son incompatibles, pues se puede hablar de subvención para hacer referencia a la dotación presupuestaria que debe realizar la Administración pública competente para financiar el gasto que representan estos servicios y de retribución para referirse a la contraprestación que recibe el profesional por la prestación de los mismos.

Como se analizó anteriormente, uno de los argumentos en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 era una reconsideración sobre el carácter no retribuido de estas prestaciones, defendiéndose que las mismas tenían carácter oneroso, aun cuando no fueran retribuidas por el destinatario de los servicios, sino por la Administración pública competente en materia de justicia. De ahí que, para evitar esta doctrina de la DGT y mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios, se haya considerado necesaria la modificación de la Ley 1/1996 para eliminar cualquier referencia al concepto de remuneración en dicha norma. Y es precisamente este aspecto de la Ley de asistencia jurídica gratuita el que se ha reformado por la Ley 2/2017, de 21 de junio, con el objetivo clarificar la naturaleza de la compensación que se satisface por la asistencia jurídica gratuita. A tal efecto, el artículo 22 ha sido modificado para que recoja expresamente el carácter indemnizatorio de las compensaciones a las que tienen derecho los profesionales que presten los servicios de justicia gratuita⁴⁷. La misma idea se reproduce en el artículo 30, en el que nuevamente se hace referencia al concepto de indemnización y no al de retribución⁴⁸. También el artículo 40, bajo el título «Indemnización por baremo», reconoce la misma idea, al denominar a los diferentes elementos del baremo que sirve para el pago de estas compensaciones como «módulos de indemnización»⁴⁹, cuando, con anterioridad a la reforma, dicho precepto hablaba de «retribución por baremo». Además, la reforma también se afana por distinguir el punto de vista del profesional que realiza el servicio de la Administración que abona las compensaciones. Si desde la perspectiva del profesional se habla en todo momento de «indemnización» o, en su caso, de «compensación», desde el punto de vista de la Administración con competencia en materia de justicia se habla de «subvención». En este

de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores. El importe de la *subvención* se aplicará fundamentalmente a retribuir las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».

- ⁴⁷ El segundo párrafo del artículo 22, en la nueva redacción, señala que «los profesionales que presten el servicio *obligatorio* de justicia gratuita tendrán derecho a una *compensación* que tendrá carácter *indemnizatorio*».
- ⁴⁸ El nuevo artículo 30 de la ley aparece bajo el título «Indemnización por el servicio» y señala lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *indemnizada* cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *indemnización* se aplicará fundamentalmente a *compensar* las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».
- ⁴⁹ El artículo 40 queda redactado en los siguientes términos: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las bases económicas y *módulos de indemnización* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».

sentido, el artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que la naturaleza de las indemnizaciones para la Administración que abona estas compensaciones es la de una subvención, que deberán abonarse con cargo a sus dotaciones presupuestarias, desapareciendo de dicho precepto la referencia al término remuneración, para lo cual se ha eliminado el segundo párrafo del mismo⁵⁰.

En cualquier caso, una cosa es la calificación legal de este tipo de compensaciones y otra muy diferente es determinar su verdadera naturaleza jurídica, de acuerdo con las características que le son propias. Como se ha indicado, la reforma de la Ley 1/1996, que ha calificado estos pagos como indemnizaciones, está orientada únicamente a que las prestaciones del turno de oficio no queden sujetas al IVA. Se considera que de la calificación legal de indemnización puede deducirse el carácter gratuito de estas prestaciones de servicios y, en consecuencia, que puedan subsumirse en el presupuesto de hecho del artículo 7.10.º de la LIVA. Por tanto, al igual que se ha hecho con el requisito de la obligatoriedad de la prestación, se ha de cuestionar la calificación legal, pues esta ha tenido como único objetivo evitar la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios. En cualquier caso, con independencia de que se denominen por ley indemnizaciones, compensaciones o subvenciones o sean consideradas como retribuciones, lo importante es aprehender su verdadera naturaleza.

Hay que advertir que no se trata de una cuestión que, desde un punto de vista material, esté clara, pues se pueden encontrar argumentos en un sentido y otro. Las razones sustantivas que podrían justificar que las cantidades que se abonan se entiendan como una indemnización son varias. En primer lugar, estas compensaciones se alejan de los precios de mercado. En segundo lugar, las cantidades se calculan conforme a unos módulos de compensación que son fijados en atención a la tipología de procedimientos en los que intervienen estos profesionales, de acuerdo con el marco establecido en el artículo 40 de la Ley de asistencia jurídica gratuita, sin que los abogados y procuradores tengan capacidad para negociar el precio que van a cobrar por el desarrollo de su actividad, como ocurre en el mercado libre. En tercer lugar, se aduce que no tienen un fin retributivo porque tales compensaciones pretenden indemnizar a los abogados y procuradores por los gastos que les pueda suponer la prestación de los servicios. El hecho de que las compensaciones satisfechas se consideren como una indemnización que tiene por objeto la reparación de los daños o perjuicios ocasionados con el desempeño de esta actividad es, precisamente, lo que permite que estas cantidades sean consideradas como indemnizaciones que no deben incluirse en la base imponible del IVA⁵¹. En realidad, lo que ocurre es que los abogados y procuradores que

⁵⁰ El artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que «las Administraciones públicas competentes, asegurando el derecho a la asistencia jurídica gratuita al que se refiere el artículo 119 de la Constitución, *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación, atención y funcionamiento de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores».

⁵¹ Así lo señala la Consulta de 1 de febrero de 2016 (V0398/2016 –NFC058278–): «Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al percceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del impuesto. Es decir, habrá

desarrollan su actividad en el turno de oficio no operan en el mercado, pues los profesionales no son libres de elegir a los clientes ni de cobrar las cantidades que estimen oportunas, pues, como se ha indicado, las cantidades que se satisfacen vienen establecidas en un baremo que establece la Administración competente⁵². Ahora bien, lo que hay que determinar es si ello excluye que las cantidades recibidas puedan tener la consideración de contraprestación por los servicios realizados.

Lo cierto es que, si se tiene en cuenta el punto de vista del profesional, que es el sujeto pasivo del IVA, no hay excesivas diferencias entre las actuaciones desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia a detenidos y las que pueda realizar en el mercado libre. Además de que el servicio que se presta es el mismo; en ambos casos, los abogados y procuradores cobran en función de los casos y guardias realizados. Habría dos diferencias fundamentales, lo que obliga a analizar su relevancia a efectos de la calificación de las cantidades económicas recibidas.

En primer lugar, las cantidades no se cobran directamente del destinatario de los servicios, sino de un tercero. Es cierto que los destinatarios finales de estas prestaciones de servicios no pagan ninguna cantidad a los abogados y procuradores que realicen dicha actividad, pero también lo es que estos reciben una compensación económica por ello de las Administraciones públicas competentes en materia de justicia a través de los correspondientes colegios profesionales⁵³. A efectos del IVA es irrelevante que quien satisfaga los servicios sea el propio destinatario de los mismos o un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIVA, que determina que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, con independencia de quien la abone⁵⁴.

En segundo lugar, el importe de la retribución que se abona en estos casos es bastante menor a la que correspondería por unos mismos servicios en el mercado libre. En un informe del Ob-

que analizar si el importe satisfecho por la entidad consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios». En el mismo sentido, la Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016).

⁵² En un informe elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española, se considera que «si lo propio de la profesión de abogado es ser una profesión liberal que actúa en régimen de libre mercado sometida a las reglas de la competencia entre profesionales, entonces es claro que la actividad de los abogados del turno, del sistema de asistencia jurídica gratuita, no presenta esos caracteres, pues no actúan en el mercado, sino en un régimen de servicio público, disciplinado por normas de derecho administrativo, sin elección de cliente y con los precios fijados por norma jurídica». (<<http://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2017/02/Informe-IVA-y-sistema-AJG-OK.pdf>>).

⁵³ Hay diversas comunidades autónomas que ostentan la competencia en justicia, en cuyo caso, son los gobiernos de estas comunidades los que deben realizar los pagos, para lo cual, deben transferir el dinero a los colegios de abogados y procuradores, que son los que pagan a los profesionales que desarrollan estas actividades. En otras comunidades, en las que aún no han sido transferidas las competencias de justicia, las mismas dependen del Gobierno central, que transfiere el dinero al Consejo General de la Abogacía Española, y esta institución, a los distintos colegios.

⁵⁴ Dicho precepto establece que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

servatorio de la Justicia Gratuita se establece que la retribución media al abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente, estando esta cantidad congelada desde hace más de una década⁵⁵, lo que supone que un abogado de oficio percibe 2 euros netos por cada hora trabajada⁵⁶. Es difícil determinar con exactitud la proporción que estas cuantías representan frente a las que son normales en el mercado, dado que en el mercado libre –al menos en lo que afecta a los abogados– las partes pueden pactar el precio que consideren oportuno, que puede variar en relación con cada profesional.

Es cierto que son retribuciones de muy escasa cuantía y que en muchos casos prima más en los profesionales la vocación de servicio que el ánimo de lucro. Pero el hecho de que las cantidades que se obtengan por la prestación de estos servicios estén por debajo del valor de mercado no supone que pierdan su condición o naturaleza de contraprestación por el desarrollo de un servicio, ni que, por tanto, las prestaciones de servicios se realicen a título gratuito. Como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea en un caso anterior, el hecho de que la retribución pagada a los abogados se considere insuficiente no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por estos, que son exactamente los mismos que se desarrollan en el mercado libre⁵⁷. Además, para que se pudiera afirmar que las compensaciones están orientadas a compensar los gastos en los que incurre el profesional al realizar estos servicios, los módulos que sirven para el cálculo de las mismas deberían determinarse teniendo en cuenta estos posibles gastos, lo que no ocurre en la actualidad, pues dependen no de este factor, sino de la actividad realizada. Por otra parte, el hecho de que el trabajo desarrollado por estos profesionales sirva para cumplir un derecho constitucional no significa que la prestación del servicio se realice a título gratuito, o que ello transforme la naturaleza de los pagos que reciben, cambiando por ello el carácter retributivo por el de una subvención. Negar el componente retributivo a las cantidades que cobran los abogados y procuradores por el desarrollo de una actividad profesional supone enmascarar la realidad. El profesional desarrolla un servicio y recibe una contraprestación por ello. Solo se podría hablar de subvención desde el punto de vista de la persona beneficiaria de la justicia gratuita, que recibe un servicio sin tener que pagar ninguna cantidad por ello. De hecho, también algún tribunal

⁵⁵ El «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala en la página 20 que «la retribución media que percibe el abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente. Esta cantidad que perciben los abogados se mantiene congelada en los últimos años, en algunos casos, desde 2003».

⁵⁶ *Vid.* «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley, pág. 10.

⁵⁷ La posición de la Comisión parece inequívoca a estos efectos. La misma se recoge en el apartado 19 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 (asunto C-492/08 –NFJ038720–), según el cual, «la Comisión considera que los servicios prestados por los abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita no pueden calificarse de "prestaciones de asistencia social y de seguridad social". Tales servicios consisten, en efecto, en la asistencia jurídica y son de naturaleza idéntica a aquellos que se ofrecen a los clientes que no reciben ayuda del Estado. El hecho de que la retribución pagada al abogado en el marco de la asistencia jurídica gratuita se considere generalmente insuficiente, no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por el abogado. Según la Comisión, la República Francesa sostiene erróneamente que el abogado que presta asistencia jurídica gratuita pasa de una misión de asesoramiento y defensa a una misión de asistencia social».

ha puesto de manifiesto el carácter retribuido de estas prestaciones de servicios en relación con otros asuntos sobre los que ha debido pronunciarse⁵⁸. También lo ha considerado así algún grupo parlamentario en la tramitación de la Ley 2/2017⁵⁹.

Además, no solo debe analizarse la naturaleza de la compensación recibida por el profesional, sino si en la prestación del servicio existe ánimo de lucro, pues debe tenerse presente que lo que está o no sujeto es la prestación de los servicios y no el pago que realice el destinatario de la misma –o un tercero, como ocurre en este caso–. Por ello es por lo que la naturaleza de la compensación recibida solo debe analizarse como un elemento para determinar la sujeción o no de la prestación de los servicios. Y en este sentido, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia europea en otros casos que ha enjuiciado previamente, no puede descartarse que los abogados y procuradores que prestan sus servicios en el marco de la justicia gratuita tengan ánimo de lucro, al tratarse de un objetivo más de su profesión.

Por tanto, si bien pueden existir mayores dudas sobre el carácter obligatorio de los servicios, pues, llegado el caso, se podría imponer la prestación de los mismos a los abogados y procuradores cuando no haya garantía de que puedan ser cubiertos con un sistema de adscripción voluntaria, lo que no se sostiene de ningún modo es su carácter gratuito, de acuerdo con los criterios que se han expresado anteriormente. En consecuencia, se ha de defender la sujeción al IVA

⁵⁸ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 abril 1996 (rec. núm. 1041/1993 –NFJ004672–), al resolver sobre la sujeción al impuesto sobre actividades económicas (IAE) de un abogado que solo ejercía la abogacía a través del turno de oficio (cuando los profesionales personas físicas estaban sujetos y no exentos en dicho impuesto), señaló lo siguiente: «Indica el actor en su demanda, al igual que lo hizo en las alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, que se dedica como única actividad profesional al ejercicio en el turno de oficio. Tal circunstancia carece de trascendencia a los efectos que se pretenden de no sujeción al impuesto, puesto que aparte de que *el turno de oficio es actividad retribuida para los letrados que actúan en el mismo, fuese cual fuese la cuantía*, en todo caso no hay una colegiación exclusiva para tal turno y así los letrados inscritos en el mismo están facultados para el ejercicio de la profesión sin limitación alguna y figuran en las listas de colegiados ejercientes sin ninguna indicación restrictiva, y es de ver que la liquidación se le giró conforme a los datos que el actor facilitó en su declaración de alta en el impuesto».

⁵⁹ La enmienda n.º 33 del Grupo Parlamentario Unidos Podemos defendió el mantenimiento de la denominación de remuneración de las cantidades recibidas por los profesionales, para lo cual se proponía la siguiente redacción del artículo 30 de la Ley 1/1996, bajo el título «Remuneración por el servicio»: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *remunerada* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37 cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *remuneración* se aplicará fundamentalmente a compensar las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita. La *remuneración* percibida por las actuaciones profesionales debe ser, en todo caso, digna y justa, ajustada a las actuaciones efectivamente realizadas y la complejidad de los asuntos encomendados». En la justificación de dicha enmienda, se indica que «la reforma planteada sustituye el término "retribución" por el de "indemnización", lo cual no se corresponde con la realidad, ya que los profesionales adscritos voluntariamente al servicio de asistencia jurídica realizan un servicio profesional que debe ser remunerado digna y justamente, y no mediante una indemnización que compense algún daño o gasto».

de las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la Ley 1/1996, en contra del criterio expresado por la DGT en la Consulta de 30 de junio de 2017, pues, por mucho que la ley califique las cantidades recibidas por estos profesionales como una indemnización, hay que concluir que tienen un claro componente remuneratorio, lo que evita que puedan encajar en el supuesto de hecho previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

3.2. EL POSIBLE ENCAJE DE LA NO SUJECIÓN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE

En el marco del derecho europeo, debe determinarse si un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida dentro de la Directiva 2006/112/CE. Si se considera ajustado a la norma europea, la siguiente cuestión que hay que precisar es si las prestaciones de servicios realizadas para dar cumplimiento al derecho a la justicia gratuita pueden quedar no sujetas en virtud de dicho precepto.

A estos efectos, lo primero que hay que poner de manifiesto es que el supuesto de no sujeción del apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, tal y como está regulado en la normativa española, no se contempla en la directiva de forma expresa. Por tanto, habría que determinar si la norma española contradice lo dispuesto en la directiva o si, por el contrario, se permite que sean las legislaciones nacionales las que regulen o no un supuesto de no sujeción de estas características. Si así fuera, cada Estado podría tener libertad para sujetar a gravamen o no estas prestaciones de servicios, lo que desmontaría parte de la argumentación defendida por la DGT en las consultas de 25 de enero de 2017, pues en tal caso de la sujeción al IVA de tales servicios en Bélgica no se podría derivar automáticamente su sujeción en España.

De acuerdo con ello, lo primero que hay que hacer es analizar si un supuesto de no sujeción como el regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida en la directiva. Como se ha analizado, dicho precepto exige la concurrencia de dos condiciones para que las prestaciones de servicios queden no sujetas, exigiéndose que tengan carácter obligatorio y que se realicen de forma gratuita. En relación con el primero de estos requisitos, lo que establece la directiva es la posibilidad de sujetar a gravamen las prestaciones de servicios que resulten obligatorias⁶⁰, por lo que la norma tan solo habilita para que este tipo de prestaciones se sujeten a gravamen, pero no obliga a ello en todo caso. En cuanto a las prestaciones de servicios a título gratuito, el artículo 26.1 de la directiva determina la posibilidad de su sujeción a gravamen, si bien se permite que los Estados miembros establezcan lo contrario a condición de que con ello no se produzca una distorsión de

⁶⁰ Así, el artículo 25 de la directiva señala que «una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes: c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley».

la competencia⁶¹. A nuestro juicio, no cabe duda de que las actuaciones de los profesionales del derecho en este ámbito no suponen una competencia desleal frente a los que operan en el mercado libre ni supone una distorsión en el mercado del asesoramiento jurídico⁶². Debe tenerse en cuenta que las personas que pueden acogerse al derecho a la justicia gratuita se delimitan en la Ley 1/1996, pudiendo beneficiarse de este derecho solo quienes por sus escasos recursos económicos en ningún caso podrían acceder a un abogado en el mercado libre, por lo que estas actuaciones profesionales satisfacen un derecho constitucional. De este modo, en principio, las normas de los Estados miembros pueden contemplar la no sujeción de las prestaciones de servicios que tengan carácter gratuito y resulten obligatorias de acuerdo con la ley, siempre que de ello no se derive una distorsión de la competencia.

Ahora bien, no solo ha de determinarse si estas prestaciones de servicios tienen cabida en el supuesto de no sujeción regulado artículo 7.10.º de la LIVA, sino que la cuestión de la sujeción o no de estos servicios al IVA debe analizarse también en el marco de la normativa europea, teniendo en cuenta las decisiones del TJUE. En este sentido, como se analizará posteriormente, la jurisprudencia europea ha rechazado que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y, en consecuencia, que puedan gozar a efectos del IVA de la aplicación de un tipo reducido (STJUE de 17 de junio de 2010) o de una exención (STJUE de 28 de julio de 2016). En la primera de estas sentencias, el tribunal analizó si los servicios relativos a la justicia gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido. A estos efectos, señaló que no puede predicarse el carácter social de la actividad

⁶¹ El artículo 26 de la directiva señala lo siguiente: «1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes: [...] b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa; 2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia».

⁶² Sin embargo, la Comisión estimó que causaba distorsiones en la competencia la norma existente en Finlandia que excluía del ámbito de aplicación del IVA los servicios prestados por las oficinas públicas de asistencia letrada, que, según la situación económica del demandante, podía conceder dicha asistencia de forma totalmente gratuita o a cambio de una contribución parcial a los costes. En contraposición, si esos mismos servicios eran prestados por un abogado privado, sí se consideraban sujetos a dicho impuesto. Se ha de tener en cuenta que, en dicho sistema de asistencia jurídica, cuando se trataba de cuestiones de las que debía conocer un tribunal, el beneficiario de la asistencia podía optar entre ser representado por un abogado particular o por un abogado empleado en una oficina pública de asistencia jurídica. Por ello, la Comisión consideró que a efectos del IVA esta diferencia en el trato de servicios, en sustancia, idénticos, daba lugar a un falseamiento de la competencia en detrimento de los abogados particulares, sobre todo en el caso en el que el beneficiario pagaba una contraprestación parcial, pues no se cuestionó la falta de sujeción al IVA de estos servicios cuando se llevaban a cabo gratuitamente (*vid.* el dictamen de 15 de diciembre de 2006 [IP/06/1815]). Ante el desacuerdo del Gobierno finlandés con esta tesis, dicho asunto se remitió al TJUE, que emitió su Sentencia el 29 de octubre de 2009, en el asunto C246/08 (NFJ035706), en la que el tribunal desestimó el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión, al considerar que las señaladas oficinas públicas no realizaban una actividad económica, por lo que no tenía sentido plantear la cuestión de su sujeción al IVA, con lo que el tribunal no llegó a analizar si la falta de sujeción al IVA de esa actividad conducía, en todo caso, a distorsiones graves de la competencia (*vid.* apdo. 53).

que desarrollan estos profesionales, pues deben tenerse en cuenta los objetivos globales que persiguen los abogados y procuradores como categoría profesional y no únicamente una parte de los servicios que prestan. De igual modo, uno de los aspectos que analizó la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 era si las prestaciones de servicios de los abogados en el marco del sistema de justicia gratuita belga podían acogerse a la exención contemplada en el artículo 132.1 g) de la Directiva 2006/112/CE, y llegó a una conclusión negativa. En este tipo de cuestiones, la doctrina del TJUE es directamente aplicable al derecho español, pues si el tribunal considera que una entrega de bienes o una prestación de servicios no tiene encaje en la lista cerrada que establece la directiva, ninguna norma nacional puede establecer la exención de estos consumos, pues iría en contra de lo dispuesto en el derecho de la UE. Aun cuando los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita puedan tener un carácter social, el tribunal ha señalado en ambas sentencias que lo relevante para que la actividad se encuentre exenta o esté gravada a un tipo reducido es que no exista ánimo de lucro en la actividad global desarrollada por estos profesionales. Sin embargo, es evidente que en las señaladas profesiones jurídicas está presente el ánimo de lucro, al constituir el medio de vida de quienes las desempeñan. Es más, ni tan siquiera se puede descartar la existencia de dicho ánimo de lucro en las actividades de asistencia jurídica gratuita, aun cuando el importe que cobren los profesionales sea bastante menor que el que obtendrían en el mercado libre y aunque el ejercicio de esta actividad tenga en gran medida un componente vocacional.

Tampoco se puede defender que esta jurisprudencia solo resulte de aplicación en relación con el sistema nacional de justicia gratuita que se enjuiciaba sin que las conclusiones del tribunal sean aplicables al caso español. Esta tesis ha estado en el origen de algunas propuestas que consideraron que al defender la DGT la aplicación de las conclusiones que derivaban de la Sentencia de 28 de julio de 2016 no tuvo en cuenta las diferencias entre los sistemas belga y español de asistencia jurídica gratuita. En concreto, se ha defendido que, dadas las diferencias entre ambos sistemas, la tesis del TJUE no tenía aplicación en nuestro país⁶³. Precisamente, la reforma de la Ley 1/1996 lo que ha pretendido es profundizar en las diferencias existentes entre el régimen español de asistencia jurídica gratuita y el de otros países, así como que se pueda cumplir formalmente con los requisitos que determinan la no sujeción de estas prestaciones de servicios. Sin embargo, la cuestión controvertida no tiene que ver, a nuestro juicio, con las características de cada sistema nacional de asistencia jurídica gratuita, por mucho que existan tales diferencias⁶⁴,

⁶³ En este sentido, la pregunta de la parlamentaria del Grupo Socialista, Rodríguez Ramos, realizada en el Pleno del 15 de febrero de 2017, quien señalaba que «esta interpretación clara ha sido cambiada por la DGT... de forma radical. Ahora dicen que la justicia gratuita es voluntaria para los profesionales y además es onerosa. La pregunta que nos hacemos todos es por qué este cambio de interpretación. ¿Alguien ha cuestionado nuestro sistema nacional? ¿El Tribunal Constitucional, el Tribunal de Justicia, la Comisión? No. Hay una sentencia del tribunal europeo que afecta a Bélgica y al sistema nacional belga, que tiene una base legal claramente diferente a la nuestra, voluntaria y retribuida por el Estado. Pero con una interpretación torticera no se puede cambiar la naturaleza jurídica de nuestro sistema».

⁶⁴ En la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT que declara suje-

sino con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 7.10.º de la LIVA, en la interpretación que debe realizarse de dicho precepto en el marco de la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que, como cualquier otro supuesto de no sujeción, esta norma determina la existencia de un consumo que queda sin gravar, suponiendo una excepción a la generalidad del impuesto. En efecto, siendo la regla general en la Directiva 2006/112/CE la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, los supuestos de no sujeción deben interpretarse con unos criterios muy restrictivos⁶⁵. Por tanto, debe analizarse si, de acuerdo con dicha directiva, es posible que los Estados miembros puedan considerar como no sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la justicia gratuita. A tal efecto, debe tenerse muy presente que no se admite la extensión del ámbito de las exenciones a través de la ampliación de los supuestos de no sujeción a casos no previstos en la directiva. A mayor abundamiento, el TJUE ha señalado reiteradamente que el listado de las exenciones, además de ser taxativo, se ha de interpretar de un modo restrictivo, dado que este tipo de normas supone una excepción al funcionamiento normal del IVA y un factor perturbador de la neutralidad del impuesto. De igual modo, no es posible defender interpretaciones extensivas de los supuestos de no sujeción porque el efecto que se logra es el mismo que con las exenciones. Aunque es cierto que en materia de no sujeción cabe cierta interpretación, pues a diferencia de lo que ocurre en relación con otros elementos del tributo, como las exenciones o los tipos de gravámenes reducidos, no hay una lista cerrada de supuestos de no sujeción, debe tenerse presente en todo caso el carácter excepcional con el que se contempla cualquier norma que introduzca una ventaja en el gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por ello, no resulta admisible que, como ha hecho la legislación española, se altere la naturaleza de las cosas –otorgando el carácter obligatorio a lo que en la realidad es normalmente voluntario y la naturaleza de indemnización a lo que es realmente una retribución– con el único objetivo de poder subsumir un supuesto de la realidad en el supuesto de una norma de no sujeción. Así es en la medida en que los Estados miembros no gozan de soberanía para establecer los supuestos de no sujeción que consideren oportunos.

Por todo ello, se puede afirmar que la no sujeción a gravamen en el IVA de las prestaciones de servicios derivadas de la justicia gratuita contraviene la Directiva 2006/112/CE. Lo

to al IVA el turno de oficio, se señala que «[...] ha de repararse en que el sistema de justicia gratuita establecido en Bélgica, en especial en lo referente a la indemnización económica a los profesionales, es distinto y, por lo tanto, no equiparable al español, dado que las compensaciones a los profesionales no están predeterminadas por baremo. A cada proceso se le asignan unos puntos, a los que se les dará anualmente valor económico en función del presupuesto global de asistencia jurídica y, finalmente, las tarifas son fijadas por el Ministerio en función de las puntuaciones totales que cada año envían los colegios profesionales y que dependerá del tipo de casos a los que se le haya asignado el derecho a la asistencia jurídica gratuita».

⁶⁵ En este sentido, la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C154/08 (NFJ035917), señala en el apartado 112 que «como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia *Isle of Wight Council y otros*, antes citada, apdos. 38 y 44)».

que ha dicho el TJUE es que este tipo de servicios no puede incluirse ni en la exención del artículo 132.1 g) de la citada directiva ni en ninguna otra contemplada en dicha norma. En consecuencia, el hecho de que estos servicios no se graven en el IVA supone tanto como la aplicación de una exención a un caso no previsto en la Directiva 2006/112/CE, encubriéndolo mediante un supuesto de no sujeción, que, por otra parte, tampoco está previsto en dicha norma. En definitiva, resulta incompatible con la citada directiva la interpretación de la Administración tributaria española en relación con la tributación en el IVA de estas prestaciones de servicios. Esto podría provocar que la Comisión ponga en marcha el procedimiento para declarar el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado español, por lo que, como ocurre normalmente en este tipo de procesos, la cuestión litigiosa se dirimirá finalmente en la justicia europea.

4. ANÁLISIS DE OTRAS POSIBLES SOLUCIONES TÉCNICAS PARA EVITAR EL GRAVAMEN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, SU GRAVAMEN REDUCIDO O FACILITAR SU LIQUIDACIÓN

En el anterior epígrafe se ha defendido que las prestaciones de servicios que se desarrollen para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita deben quedar sujetas al IVA. En particular, se ha considerado que las prestaciones derivadas de la justicia gratuita no pueden encajar dentro del supuesto de no sujeción regulado en el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, principalmente porque se considera que estas prestaciones de servicios no se realizan a título gratuito, dado que las cantidades que reciben los abogados y procuradores no pueden tener la consideración de compensación por los gastos en los que incurran, sino que se trata de una remuneración por las actividades y guardias realizadas, por mucho que las cantidades que se abonan sean claramente insuficientes. Es cierto que durante años no se ha puesto en duda la subsunción de este tipo de actividades en dicho precepto, siendo considerado el ejemplo más característico de las prestaciones de servicios no sujetas en virtud de dicho apartado. Pero lo cierto es que no cabe otra opción en el marco de la normativa europea, pues, como se ha puesto de manifiesto, no es posible que la norma nacional deje de gravar un determinado consumo cuando no esté prevista entre las exenciones, no siendo tampoco posible que se pueda encubrir dicha situación a través de un supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, como consecuencia de los problemas que plantea dicha sujeción al IVA, tanto para los profesionales afectados como para las Administraciones públicas que financian el gasto, se van a analizar otras posibles soluciones técnicas que permitan que estas prestaciones de servicios no tributen de forma efectiva –mediante un supuesto de exención–, lo hagan de forma reducida –por la aplicación de un tipo reducido–, se exima del deber de liquidar a los profesionales que efectúen estos servicios –mediante la inversión del sujeto pasivo– o, finalmente, se permita que las cuotas devengadas se liquiden en el periodo en el que se produzca su cobro –mediante un sistema de caja para este tipo de prestaciones–.

4.1. LA POSIBLE APLICACIÓN DE UN TIPO REDUCIDO O UNA EXENCIÓN POR TRATARSE DE SERVICIOS DE CARÁCTER SOCIAL

La jurisprudencia europea se ha pronunciado en dos sentencias sobre la aplicación de ciertas ventajas que dos Estados miembros han introducido en sus legislaciones nacionales en relación con los servicios prestados en materia de asistencia jurídica gratuita. En ambos casos, la conclusión del tribunal ha sido la vulneración por estas normas de la directiva reguladora del impuesto, lo que tiene su fundamento en la tesis que defiende el TJUE sobre la interpretación restrictiva que debe realizarse en materia de tipos reducidos⁶⁶ o de exenciones⁶⁷, o, en definitiva, con relación a cualquier norma que suponga una excepción a un principio⁶⁸.

La Sentencia de 17 de junio de 2010 (*Comisión/Francia*, asunto C-492/08) analizó si los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de un sistema de asistencia jurídica gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido⁶⁹, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 y el anexo III de la Directiva 2006/112/CE⁷⁰. En dicha sentencia se llega a la

⁶⁶ A tal efecto, se puede citar la Sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión/España* (asunto C83/99 –NFJ010002–), apartados 19 y 20, y la jurisprudencia que allí se cita, en la que se señala que «las disposiciones que permiten a los Estados miembros establecer excepciones al principio de que es aplicable el tipo general del IVA deben interpretarse de manera estricta y de conformidad con el sentido habitual de sus términos».

⁶⁷ El criterio de interpretación restrictiva de las exenciones en materia del IVA se ha aplicado de forma reiterada por la jurisprudencia europea. Así, la Sentencia del TJCE de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties contra Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-348/87 –NFJ000558–), concluyó en el apartado 11 que «de lo que precede resulta que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».

⁶⁸ El apartado 35 de la Sentencia de 17 de junio de 2010, recordando lo señalado en la Sentencia de 18 de enero de 2001, reconoce que «[...] según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente».

⁶⁹ A través de la Ley de presupuestos generales del Estado para 1991, en Francia se dio nueva redacción al artículo 279 del Código tributario, con vigencia desde el 1 de abril de 1991, con el siguiente contenido: «Se aplicará el tipo reducido de 5,50% del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere a: [...] f) los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de Cassation y los procuradores, por los que estos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita».

⁷⁰ Téngase en cuenta que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE, determina lo siguiente: «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos; 2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III». Dicho anexo III, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona, en el punto 15, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».

conclusión de que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a dichos servicios, pues no solo se ha de tener en cuenta el carácter de los servicios que se desarrollan, sino los objetivos de las personas o entidades que los prestan y su compromiso social. A estos efectos, el tribunal considera que no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social, dados los objetivos globales que persiguen y la falta de estabilidad de un posible compromiso social⁷¹.

En la posterior Sentencia de 28 de julio de 2016 (asunto C-543/14), el TJUE analiza diversas cuestiones en relación con la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía⁷². En lo que ahora interesa, el tribunal considera que la doctrina jurisprudencial analizada resulta también de

⁷¹ En este sentido, los apartados 45 a 47 de la Sentencia de 17 de junio de 2010 señalan lo siguiente: «Por lo tanto, para respetar el tenor del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social. En el caso de autos ha de señalarse que, debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general, tal como la contempla el artículo 279, letra f), del CGI, tenga un carácter social. Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de "servicios dedicados a la asistencia social y la seguridad social", esta circunstancia no basta para concluir, en el presente asunto, que los abogados y procuradores pueden calificarse de "organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social" en el sentido del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE».

⁷² La primera cuestión prejudicial que plantea el Tribunal Constitucional belga es la adecuación a determinados principios de la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía. Debe tenerse en cuenta que en este país se partía de una situación en la que los servicios prestados por los abogados se encontraban exentos, en aplicación de la disposición transitoria que establece el artículo 371 de la Directiva 2006/112/CE. Dicha exención fue suprimida, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, por el artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013. El tribunal belga que planteó la cuestión prejudicial debía solucionar un recurso sobre dicho precepto, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a la igualdad de armas, lo que se planteaba únicamente en relación con las personas que no fueran beneficiarias del derecho a la justicia gratuita, pues los que gozaran del mismo no se verían afectados por el incremento de los honorarios derivados de la sujeción al IVA de tales servicios, dado que dicho coste era asumido por el Estado belga. El TJUE fundamenta en los apartados 27 a 38 su negativa a considerar que se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva, señalando que la protección otorgada por dicho derecho no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues quienes no gocen del beneficio a la asistencia jurídica gratuita disponen de medios suficientes para acceder a la justicia mediante representación letrada, por lo que el incremento de los gastos procesales derivados de la sujeción al IVA no es un obstáculo insuperable para el ejercicio de este derecho, y, además, no se puede establecer una correlación entre dicha sujeción al impuesto y el incremento de los precios de estos servicios. El tribunal belga también planteó la posible vulneración del principio de igualdad de armas, puesto que el incremento del coste del IVA podía dejar en desventaja a los justiciables que no fueran sujetos pasivos en relación con los que sí tuvieran dicha condición, dado que estos últimos podían deducir las cuotas satisfechas, por lo que no soportaban la carga económica resultante de la aplicación del IVA. Sin embargo, el TJUE también ha rechazado que se vulnere este principio en los apartados 39 a 46, señalando en este último que la garantía que supone dicho principio no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues la posible ventaja pecuniaria existente no afecta al equilibrio procesal entre las partes, considerando que el hecho de que una de las partes de un litigio tenga la capacidad de abonar honorarios de abogado más elevados que la parte contraria no supone necesariamente que cuente con mejor representación jurídica.

aplicación a efectos de determinar si las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita pueden quedar exentas de acuerdo con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que regula las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general y, en particular, a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social⁷³. El TJUE ha considerado que las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita no pueden ser incluidas en el presupuesto de la exención que regula dicho precepto, pues para ello es preciso que los servicios desarrollados tengan carácter social, lo que significa que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social. El tribunal considera que la categoría profesional de los abogados y procuradores no tiene un carácter social, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social. Además, para que resulte aplicable la exención es necesario que los servicios sean prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. Para el tribunal, no hay duda de que los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita no están exentos del IVA en virtud del precepto indicado, pues, entre otros motivos, la prestación de servicios en el marco del sistema de asistencia jurídica gratuita constituye un objetivo más entre otros de la profesión de abogado⁷⁴. Además, el tribunal también consideró, en respuesta a la cuestión prejudicial, que no hay ningún otro precepto en la directiva en el que se pueda fundar la exención de estas prestaciones de servicios⁷⁵. Finalmente, en la medida en que todos los gastos derivados de los procesos de la justicia gratuita, incluido el IVA que grave la prestación de servicios, son asumidos por la Administración pública com-

⁷³ Dicho precepto dispone que «los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

⁷⁴ En los apartados 63 a 65 de la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, dictada en el asunto C-543/14, el tribunal concluye lo siguiente: «Pues bien, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social (véase, en este sentido, la S. de 17 de junio de 2010). Esta jurisprudencia es válida *mutatis mutandis* para la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, puesto que la aplicación de dicha exención no solo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado. Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE».

⁷⁵ En el apartado 59 de la sentencia se dice que «[...] la petición de decisión prejudicial no permite identificar otras disposiciones de dicha directiva, distintas del artículo 132, apartado 1, letra g), de esta, sobre cuya base pudieran eximirse del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita».

petente, se entiende que no se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva⁷⁶. La relevancia de esta sentencia en España es que, como se ha analizado, fue uno de los pilares en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita.

A pesar de la claridad de la jurisprudencia del TJUE, en el trámite parlamentario que culminó con la aprobación de la Ley 2/2017, algunos grupos intentaron incorporar a la legislación española una exención basada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE⁷⁷. Esta exención se trató de fundamentar en dos aspectos. Por un lado, en el carácter de entidad de derecho público de los colegios, al ser los órganos en los que, según estas enmiendas, recaía la prestación obligatoria de estos servicios. Por otro, en el carácter social de los servicios que se prestan a los adjudicatarios del beneficio de la justicia gratuita, pues el precepto señalado de la directiva exige que, para que la normativa nacional pueda establecer la exención, el Estado miembro de que se trate debe reconocer dicho carácter social⁷⁸. No obstante, de acuerdo con la directiva, no sería válida cualquier calificación que en este sentido realicen los Estados, pues en otro caso se permitiría aplicar exenciones o tipos reducidos a supuestos no contemplados en la misma⁷⁹. Además, la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 es muy clara sobre la imposibilidad de aplicar dicho carácter social a los servicios prestados en el marco de la justicia gratuita, por lo que no tiene el menor sentido que se trate de incorporar a la normativa española una medida que ha sido declarada contraria al derecho de la UE en relación con otro país, por mucho que la normativa nacional determine expresamente el carácter social de dicha actividad. Aunque

⁷⁶ En los apartados 66 y 67, señala el tribunal que [...] de las indicaciones facilitadas por el tribunal remitente parece desprenderse que el régimen nacional de asistencia jurídica gratuita que es objeto del litigio principal asume todos los gastos de abogado de los justiciables que disfruten de dicha asistencia, incluido el IVA que grave los servicios prestados por los abogados. Pues bien, a falta de más indicaciones del tribunal remitente sobre sus efectos, la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados en el marco de ese régimen nacional de asistencia jurídica gratuita no conculca el derecho a la tutela judicial efectiva de los justiciables que disfrutan de tal asistencia».

⁷⁷ En este sentido, las enmiendas en el Senado n.ºs 7, 13, 27 y 29, presentadas, respectivamente, por los Grupos Parlamentarios Mixto, Esquerra Republicana, Vasco y Unidos Podemos, incorporaban a la ley una previsión, según la cual, la prestación de este servicio obligatorio por parte de los colegios profesionales a través de sus colegiados tiene la consideración de ser una prestación realizada por entidades de derecho público de carácter social, a efectos de lo previsto en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE. La misma propuesta se realizó en el informe jurídico elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española (*vid.* nota n.º 52), así como en el informe de la asociación ALTODOS (*vid.* nota n.º 40).

⁷⁸ En relación con el concepto de «organismo de carácter social», véase el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE. Sobre esta cuestión pueden verse también los apartados 33 a 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010.

⁷⁹ El apartado 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 señala lo siguiente: «Ahora bien, la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también prestan servicios de carácter social».

finalmente estas enmiendas fueron rechazadas, hay que hacer constar que, en caso de haber sido aprobadas, se habría violentado el derecho de la UE, pues no se trata de una cuestión de diferencias entre los sistemas nacionales de justicia gratuita ni de formalismos jurídicos. En efecto, estas enmiendas pretendían que la adecuación al derecho de la UE se produjera, primero, por el hecho de establecer expresamente por ley el carácter social de estas actividades y, segundo, por hacer recaer la obligación de prestación de los servicios en los colegios profesionales, pues, al ser entidades de naturaleza pública, podrían ser considerados como establecimientos de carácter social. Lo que ha analizado el TJUE en las Sentencias de 17 de junio de 2010 y 28 de julio de 2016 es una cuestión de fondo; es si la categoría profesional de los abogados y procuradores desarrolla una función social en el sentido previsto a efectos del IVA por la Directiva 2006/112/CE cuando desarrollan su actividad en el marco de la asistencia jurídica gratuita y la conclusión del tribunal ha sido claramente negativa.

4.2. LA POSIBILIDAD DE INTRODUCIR UN SUPUESTO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO COMO SOLUCIÓN TÉCNICA PARA EVITAR QUE EL PROFESIONAL DEBA LIQUIDAR LAS CUOTAS DEVENGADAS

Una vez que se ha admitido la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, a las que tampoco les resulta de aplicación ningún supuesto de exención ni un tipo de gravamen reducido, hay que plantear la viabilidad jurídica de otras soluciones técnicas que permitan que los profesionales no tengan que liquidar el IVA correspondiente a las mismas. Para ello hay que considerar la posibilidad de establecer un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo que afecte a las prestaciones derivadas de la justicia gratuita. Esto permitiría eximir de la obligación de liquidación a los profesionales que prestan estos servicios por las cantidades percibidas por los mismos, lo que evitaría que asumieran las consecuencias negativas derivadas de la consideración de estas prestaciones de servicios como operaciones sujetas al impuesto. Téngase en cuenta que, en caso de inversión del sujeto pasivo, son los destinatarios de los servicios los que deben ingresar el IVA en vez de los profesionales que prestan los mismos, que de este modo no tendrían que declarar ni ingresar las cuotas devengadas en estas operaciones.

En caso de que se admitiera esta posibilidad, habría que determinar en quién recaería la obligación de declaración e ingreso, es decir, habría que identificar la persona o entidad que tendría la consideración de sujeto pasivo por inversión. Esta condición no podría recaer en ningún caso sobre los destinatarios directos de estos servicios –las personas que acceden al derecho a la justicia gratuita–, por lo que solo podrían ser sujetos pasivos los pagadores de estas prestaciones, aunque en estos casos su determinación plantearía ciertas dudas. Así es en la medida en que quienes pagan a los profesionales son los colegios de abogados y procuradores, pero estos colegios solo actúan de intermediarios, en la medida en que son las Administraciones públicas competentes en materia de justicia las que previamente ingresan los importes correspondientes a las actuaciones realizadas por los profesionales en el periodo de liquidación. En consecuencia, serían estas Administraciones las que, como responsables últimas de satisfacer las compensaciones derivadas de

la justicia gratuita, deberían ser los sujetos pasivos por inversión. Para ello, deberían incluir las cuotas satisfechas en el IVA devengado, aunque tales cantidades no tendrían la consideración de IVA soportado deducible, dado que no se trata de una cuota del IVA soportada en el ejercicio de una actividad económica. Esto permitiría gravar el consumo realizado sin que recaiga ninguna obligación formal sobre los prestadores o destinatarios de tales servicios.

No obstante, es preciso determinar si el legislador español tiene competencia para establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en este tipo de situaciones, para lo cual, se ha de analizar el margen de maniobra que a tal efecto otorga la Directiva 2006/112/CE a las normativas nacionales. Son varios los aspectos que deben ser objeto de estudio a estos efectos, a saber.

La primera cuestión que habría que determinar es si las Administraciones públicas pueden ser sujetos pasivos por inversión. A estos efectos, el apartado 3 del artículo 199 de la directiva permite que se pueda configurar como tales a los sujetos pasivos que realicen actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto o, en ciertos casos, a organismos de derecho público que no tengan la consideración de sujeto pasivo⁸⁰. Por tanto, se admite la posibilidad de que las Administraciones públicas puedan configurarse como sujetos pasivos por inversión, incluso en el caso de que no sean sujetos pasivos del IVA.

Ahora bien, el aspecto más relevante que debe resolverse es si es posible establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio y demás supuestos de asistencia jurídica gratuita. Téngase en cuenta que los supuestos en los que se admite dicha posibilidad vienen determinados en los artículos 199, 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE. En ninguno de dichos preceptos se recoge la posibilidad de que los Estados puedan establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos. Esto es así en la medida en que esta técnica tiene como finalidad que los Estados puedan luchar con mayor eficacia contra la evasión y el fraude fiscal en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. La inversión del sujeto pasivo está diseñada en la mayor parte de los casos para evitar que el destinatario de la operación pueda deducirse una cuota del IVA en supuestos en los que es probable que el sujeto pasivo no ingrese la misma, para lo cual se hace recaer la responsabilidad de su ingreso en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, quien, normalmente, podrá también deducir la cuota devengada⁸¹.

⁸⁰ El artículo 199.3 de la Directiva 2006/112/CE señala lo siguiente: «A los efectos del apartado 1, los Estados miembros podrán tomar las siguientes medidas: a) estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo asimismo actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2 tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las entregas y servicios que le sean prestados con arreglo al apartado 1 del presente artículo; b) disponer que un organismo de derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal respecto de las entregas o prestaciones recibidas de conformidad con las letras e), f) y g) del apartado 1».

⁸¹ En el considerando 42 de la Directiva 2006/112/CE se señala lo siguiente: «Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las en-

Por todo lo señalado, se puede afirmar que la inversión del sujeto pasivo en este tipo de casos no es una solución técnicamente viable en el marco de la normativa europea, pues no se trata de un supuesto previsto en la directiva a estos efectos. En consecuencia, el legislador español no podría adoptar esta técnica para que, en caso de que se consideren sujetas a gravamen estas prestaciones de servicios, se pueda evitar que el deber de liquidación de las cuotas devengadas recaiga en los profesionales.

4.3. LA POSIBLE APLICACIÓN DEL SISTEMA DE CAJA PARA LAS PRESTACIONES DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

Otra posible solución para evitar inconvenientes a los profesionales sería la aplicación de un sistema de caja para las prestaciones derivadas de la justicia gratuita, de tal modo que la liquidación del IVA devengado en tales operaciones pudiera ingresarse en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha de cobro de las compensaciones. Téngase en cuenta que el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE permite que dicho sistema pueda resultar de aplicación «a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos». Por tanto, de acuerdo con dicho precepto, podría admitirse que en relación con las prestaciones de servicios desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia gratuita al detenido se estableciese que el impuesto resultase exigible en el momento del cobro del precio, de acuerdo con el apartado b) de dicho precepto. Es cierto que supondría forzar la literalidad de la norma, pues en este caso supondría la aplicación de dicho criterio solo a ciertas operaciones de las desarrolladas por una categoría de sujetos pasivos.

Ahora bien, aunque formalmente no se violente el contenido de la Directiva 2006/112/CE, habría una serie de problemas que aconsejarían que no se adopte la medida propuesta. Primero, no tendría mucho sentido que se estableciera un doble sistema de devengo para las operaciones realizadas por los abogados y procuradores, de tal modo que los servicios prestados en el mercado libre se devenguen de acuerdo con las reglas generales mientras que las derivadas de la asistencia jurídica gratuita sigan un régimen de caja. Segundo, esta propuesta complicaría las liquidaciones de estos profesionales, pues habría que ver qué sistema se aplicaría a efectos de la deducción del IVA soportado, que es común a ambas actividades. Tercero, se podría considerar discriminatorio respecto de otros empresarios y profesionales que trabajan para la Administración pública y que sufren retrasos similares en los pagos a los del sector analizado. Por tanto, esta configuración del devengo en las profesiones jurídicas podría vulnerar el principio de no discriminación. Además, a nuestro juicio, no resulta necesario el establecimiento de un régimen de caja para las actividades desarrolladas en el marco de la asistencia jurídica gratuita. En el siguiente epígrafe se propondrán diversas soluciones para evitar que la carga financiera derivada del retraso en el

tregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones».

pago de las compensaciones recaiga en los profesionales, por lo que, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, resulta pertinente la aplicación de otras medidas que sean suficientes para solucionar la cuestión planteada y no supongan una discriminación respecto de otras colectividades de contribuyentes.

5. A MODO DE CONCLUSIONES: LAS SOLUCIONES QUE SE PROPONEN

Se puede afirmar que la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha modificado la Ley 1/1996 para que expresamente se cumplan, al menos desde un punto de vista estrictamente legal, los dos requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA, con lo cual, con dicha reforma se ha pretendido poner término a la controversia surgida con las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Sin embargo, a nuestro juicio, la reforma legal no ha hecho que se cumplan sin más los señalados requisitos, pues, por mucho que la ley señale que dichos servicios tienen carácter obligatorio y gratuito, en el presente trabajo se ha puesto de manifiesto que, en la realidad, la adscripción al turno de oficio es, con carácter general, voluntaria y que no se puede descartar la existencia de ánimo de lucro en los profesionales que desarrollan estos servicios. Además, en el marco de la Directiva 2006/112/CE, no se puede defender otra cosa que no sea la sujeción a gravamen de estas prestaciones, de acuerdo con los argumentos ya analizados. Dadas las consecuencias que supone dicha sujeción al impuesto, han sido objeto de análisis otras opciones técnicas que podrían permitir que las mismas no tributen, lo hagan de forma reducida o, al menos, se simplifiquen los trámites formales para evitar que se causen perjuicios a los profesionales. Sin embargo, se ha llegado a la conclusión de que ninguna de las posibilidades analizadas es realmente viable, de acuerdo con la normativa europea.

En realidad, si el sistema nacional de asistencia jurídica gratuita funcionara correctamente, los profesionales no se tendrían que ver especialmente afectados por la sujeción de estas prestaciones al IVA, pues no deberían adelantar las cuotas devengadas con su propio patrimonio, sino que tan solo tendrían que ingresar en la Hacienda pública las cuotas que cobren de las Administraciones competentes. En definitiva, estos profesionales tendrían que hacer exactamente lo mismo que con el resto de las cuotas del IVA que gravan los demás servicios que prestan en el mercado libre y cobran directamente de sus clientes. Los únicos profesionales que se verían afectados por la nueva situación serían los que desarrollen su labor únicamente en el turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita, pues, a partir de que estas prestaciones se consideren sujetas al IVA, deberían presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a dicho impuesto. A nuestro juicio, la obligación de presentar las declaraciones periódicas no sería un deber desproporcionado para los profesionales que realicen su actividad únicamente en el marco de la asistencia jurídica gratuita. Además, la sujeción al IVA podría beneficiar a estos profesionales, pues, si estas prestaciones de servicios se consideran sujetas, podrían deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes y los servicios que se destinen a dicha actividad, lo que les permitiría recuperar las cuotas del IVA que hayan soportado en relación con la misma. Téngase en cuenta que si los ingresos obtenidos en la actividad profesional se derivan únicamente del turno de oficio, al

ser esta una actividad no sujeta al IVA, el profesional no tendrá derecho a la deducción de IVA soportado alguno⁸².

Por todo ello se puede afirmar que, para los profesionales, el problema no es la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, pues esta nueva situación incluso podría suponer una ventaja económica para ellos. El auténtico problema del turno de oficio es la escasa retribución que se abona por el desempeño de unas prestaciones de servicios que requieren una importante cualificación profesional y el retraso en el pago de tales contraprestaciones. Así se ha puesto de manifiesto por algún grupo parlamentario⁸³ y por alguna asociación profesional no colegial⁸⁴. En efecto, si entre la prestación de estos servicios y su pago media varios meses, como ocurre en la actualidad, la sujeción a dicho impuesto supondría que los profesionales se verían obligados a adelantar las cuotas del IVA devengadas. En definitiva, si de verdad se quiere asegurar el derecho constitucional a la justicia gratuita, lo relevante es acelerar el pago de los servicios prestados por abogados y procuradores e incrementar los baremos de las retribuciones. A tal efecto, se debería establecer un plazo máximo para el pago de las compensaciones derivadas de la asistencia jurídica gratuita que esté próximo a la prestación de los servicios. En este sentido, además de incrementarse las cantidades a satisfacer a los profesionales, el pago se debería pro-

⁸² Así lo ha considerado la Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016, cuyo FJ 3.º es del siguiente tenor: «Es decir, si la actividad profesional se circunscribe exclusivamente a la obtención de ingresos por los servicios prestados en el "turno de oficio", al ser esta una actividad no sujeta al IVA, no dará derecho a la deducción de ningún IVA soportado».

⁸³ La proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos el 7 de febrero de 2017, de medidas para la dignificación y reconocimiento de los profesionales que prestan sus servicios en el turno de oficio de asistencia jurídica gratuita, hace un diagnóstico muy acertado de la situación en su exposición de motivos: «De un tiempo a esta parte, se viene produciendo una pérdida de reconocimiento y valoración de la actividad profesional de quienes prestan sus servicios en el turno de oficio de justicia gratuita, a lo que por desgracia contribuyen las distintas Administraciones en tanto no actualizan sus baremos de retribución y acumulan retrasos en el abono de las mismas. Este deterioro debe revertirse, ya que el derecho a la asistencia jurídica gratuita es un pilar fundamental de nuestra democracia, al garantizar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, independientemente de sus recursos económicos o de su situación de vulnerabilidad. Los retrasos que se vienen produciendo en el pago de las retribuciones correspondientes a los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio han dejado de ser habituales para convertirse en perniciosamente permanentes para estos colectivos. La incidencia de este problema no es igual en todo el territorio nacional, dada la dispersión competencial existente en materia de justicia entre "territorio Ministerio" y comunidades autónomas con competencias transferidas, con retrasos acumulados en el pago de los servicios que van desde los tres meses hasta el año. Consideración especial merecen en esta proposición de ley las diferencias existentes entre los distintos baremos que fijan las retribuciones de estos servicios, que ahondan en la brecha de desigualdad de trato a estos colectivos profesionales por parte de las distintas Administraciones. Baremos que, por otra parte, llevan largo tiempo sin actualizarse en el mejor de los casos y habiendo sufrido reducciones en otros, como en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía».

⁸⁴ En este sentido, el informe de ALTODOL (vid. nota n.º 40), que considera que la solución pasa por «[...] proponer un sistema de actualización periódica de las indemnizaciones a los profesionales, a fin de evitar uno de los motivos del conflicto, cual es la permanente reivindicación del colectivo para que sus indemnizaciones no permanezcan congeladas, en ocasiones, durante décadas».

ducir en todo caso en el trimestre siguiente al del desempeño de la labor profesional⁸⁵. Téngase en cuenta que, normalmente, los abogados liquidan sus servicios cuando se recibe la sentencia que concluye el proceso –aunque pueden realizarse algunas liquidaciones anteriores a este momento⁸⁶–, lo que ha podido requerir varios meses o incluso años de trabajo, por lo que no parece muy razonable que la Administración pague las cantidades debidas con una importante demora, como ocurre en la actualidad, pues esto puede hacer que desde que se inicien los trabajos hasta que los mismos se cobren pasen varios años.

En realidad, lo que se está defendiendo casa perfectamente con los principios reconocidos por el propio legislador en la exposición de motivos de la Ley 1/1996, que determina que los poderes públicos deberán seguir en todo caso «el principio de que el servicio de asistencia jurídica gratuita esté digna y suficientemente remunerado, haciéndose efectiva su retribución en plazos razonables». A nuestro juicio, estas reformas supondrían un compromiso con la justicia mucho mayor que el que se ha adoptado para mantener la no sujeción al IVA de estas prestaciones, forzando la norma nacional y el derecho europeo y, por supuesto, el lenguaje y el sentido común. Obligar a unos profesionales a prestar un servicio que no quieren realizar y con una remuneración mucho menor que la que cobran en el mercado libre no parece la forma más adecuada de preservar el derecho constitucional a la justicia gratuita. Debe advertirse que, si estos servicios no reciben la atención adecuada de los poderes públicos, perderán en calidad y eficiencia⁸⁷. Al margen de aspectos estrictamente tributarios, la reforma operada a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, va en contra de los objetivos que, según el preámbulo de la misma, habían motivado su tramitación. Como se ha señalado, en el mismo se establece el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita para los profesionales. A nuestro juicio, resulta evidente que la dignificación de la profesión no pasa por calificar las cantidades que se perciben como indemnizaciones para que así queden no sujetas al IVA, sino porque la valoración de dichas prestaciones se ajuste más a un

⁸⁵ En este sentido se pronuncia la señalada proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos, en la que se insta al Gobierno para iniciar los trámites oportunos para llevar a cabo «[...] la actualización al alza de los baremos de retribución de los servicios de justicia gratuita que reflejen la importancia de los servicios prestados, y estableciendo unos plazos razonables de pago que en ningún caso podrán exceder los tres meses».

⁸⁶ En efecto, aunque se pueden liquidar algunos momentos del procedimiento anteriores a la conclusión del mismo, lo cierto es que, dada la escasa cuantía que se pagan por estos actos previos, normalmente se liquida todo a la conclusión del procedimiento.

⁸⁷ El «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley (pág. 10) determina que «cobrar dos euros por hora trabajada no es desde luego garantizar la dignidad de las remuneraciones. Si este sistema, señalan los abogados, no recibe la atención adecuada de los poderes públicos, se perderá calidad y eficiencia, como cualquier otro servicio que recorte sus recursos y castigue a los que lo prestan. El Estado social y democrático de derecho que es España no se lo puede permitir». También lo reconoce la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos a la que se ha hecho referencia anteriormente, en la que señala lo siguiente: «En definitiva, que, a pesar de la vocación, implicación y compromiso social de los profesionales que prestan el servicio de asistencia jurídica gratuita, si este no recibe la atención adecuada por parte de las Administraciones públicas, se verá inevitablemente desprovisto de la calidad y del rigor que deberían caracterizarlo».

valor de mercado. Solo así se puede reconocer la enorme labor que realizan estos profesionales para garantizar un derecho constitucional. Por tanto, esta dignificación vendría por todo lo contrario de lo que se ha hecho en la reforma de la Ley 1/1996. Por un lado, las cantidades satisfechas tendrían que ser consideradas como una retribución de un trabajo profesional. Por otro, se deben incrementar de forma significativa, aunque sea progresivamente, los baremos en virtud de los cuales se determinan estas retribuciones, sin que pueda considerarse suficiente una mera actualización de los mismos.

Ahora bien, por mucho que una norma como la propuesta acerque mucho el cobro de los servicios al momento de su prestación, aún tendrían los profesionales que adelantar el ingreso de las cuotas un trimestre. Para evitar esta situación se podría introducir una regla especial que afecte al devengo en estos casos. Con carácter general, las prestaciones de servicios se entiende que se devengan, de acuerdo con el artículo 75.1.2.º de la LIVA, «cuando se presen, ejecuten o efectúen», considerándose que esto se produce cuando concluya la realización del servicio⁸⁸. Además, también se ha señalado reiteradamente por la doctrina administrativa que este momento no se relaciona con la emisión de la minuta de honorarios o de la factura, ni mucho menos con el cobro. A tal efecto, podría establecerse que, en el caso de los servicios prestados en el marco de la asistencia jurídica gratuita, el servicio se concluye cuando los colegios de abogados o procuradores validen los servicios desarrollados a lo largo de cada uno de los trimestres, para lo que se podría dar un plazo dentro del trimestre siguiente. Si se asegura el cobro de las contraprestaciones en el mismo trimestre en el que se produce la validación de los datos por parte del colegio, los abogados y procuradores no tendrían que adelantar cantidad alguna en concepto del IVA.

También se podrían introducir normas que eviten el incremento de los deberes formales que recaen sobre estos profesionales. A tal efecto, se podría exonerar a los abogados y procuradores del deber de expedir factura, pues podría considerarse como sustitutivo de las mismas un documento que se pueda obtener a través de las aplicaciones que las Administraciones competentes han dispuesto –o, en su caso, puedan disponer– para gestionar el servicio, y que se refiera a la globalidad de las operaciones desarrolladas en cada trimestre. Con ello se evitaría que el profesional tenga que facturar de forma individualizada cada servicio que preste en el marco de la justicia gratuita.

Con estas sencillas modificaciones de la normativa y, lo más importante, el incremento progresivo de las retribuciones y el compromiso de pago en un plazo razonable de las mismas, se solucionarían de una forma adecuada todas las cuestiones planteadas en relación con la tributación en el IVA de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita. Y lo más importante, la solución propuesta sería completamente respetuosa con el derecho europeo, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad en nuestro país.

⁸⁸ Así lo han señalado las Consultas de la DGT de 22 de noviembre de 2010 (V2521/2010 –NFC039760–) y de 30 de julio de 1998 (1397/1998 –NFC065778–), entre otras.

Por todo ello, no estamos de acuerdo con la reforma realizada para solucionar el «conflicto político» planteado tras las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Es posible que, salvo excepciones, los operadores jurídicos no hayan cuestionado la reforma realizada por el legislativo español, al considerar que la misma no afecta negativamente a nadie. No obstante, estamos convencidos de que, si en algún momento los tribunales europeos –previa incoación del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión– debieran pronunciarse sobre la adecuación al derecho de la UE del tratamiento que España otorga a las prestaciones realizadas para el cumplimiento del derecho a la justicia gratuita, se pondrá de manifiesto su inadecuación a la Directiva 2006/112/CE.