

LA INCLUSIÓN O NO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA TASACIÓN DE COSTAS PROCESALES

(Comentario a las SSTs de 30 de marzo y 12 de julio de 2006,
Sala de lo Civil, recs. núms. 2748/1998 y 2264/1999) *

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE
Licenciado en Derecho

Extracto:

STS de 30 de marzo de 2006. IVA. Repercusión. En el caso de haber pronunciamiento judicial en costas a su favor, la obligación del pago del IVA por honorarios corre de cuenta de quien resultó condenado, tanto si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su abogado, quien en este caso tendría que devolver su importe, como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se lo reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda, por lo que se concluye que el litigante perdedor que resulta obligado al pago de las costas debe asumir el IVA correspondiente.

STS de 12 de julio de 2006. IVA. Repercusión. Si bien el sujeto pasivo del impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional, al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas deba incluirse este concepto, por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto del principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio.

Palabras clave: IVA, repercusión y costas judiciales.

* Véase el texto íntegro de estas sentencias en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286, enero 2007 o en *Normacef Fiscal* (NFJ023349 y NFJ023350).

Sumario

1. Introducción.
2. Naturaleza de la condena en costas.
3. Examen de las relaciones jurídicas.
 - 3.1. La relación entre el Letrado y el Procurador y su cliente.
 - 3.2. La relación jurídica entre la parte condenada en costas y la beneficiada por la condena en costas.
4. Las tesis del TS y sus efectos fiscales.
 - 4.1. La condena en costas impuesta por la jurisdicción civil.
 - 4.2. La condena en costas por la jurisdicción contencioso-administrativa.
5. La posición de la Administración Tributaria (DGT).

1. INTRODUCCIÓN

Las sentencias del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Civil, de 30 de marzo y 12 de julio de 2006 (recs. núms. 2748/1998 y 2264/1999), plantean y resuelven la cuestión de si el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) debe integrarse o no como una partida más en la tasación de costas presentada por el vencedor en el proceso civil. No estamos ante cuestiones novedosas, puesto que es reiterado el criterio mantenido por la Sala de lo Civil, pero no por ello deja de ser importante volver a poner de manifiesto las discrepancias que en este tema mantienen las Salas del propio TS desde la aparición de este impuesto; esto es, nos encontramos ante una cuestión recurrente, pero de notable importancia, dadas las diferentes posiciones que jurisprudencialmente se mantienen al respecto, y que ha motivado recientes consultas por parte de la Dirección General de Tributos (DGT).

En la primera de las sentencias, la parte condenada en costas impugna la tasación al considerar indebidos los honorarios del Letrado en cuanto a la partida que incluye por IVA. El TS en sus fundamentos, que reproducimos por su brevedad, indica:

«Las cantidades que se perciban en concepto de costas judiciales no tienen consideración de contraprestación sujeta al referido impuesto, y actúan con carácter indemnizatorio, conformando crédito a favor de la parte vencedora como titular de las mismas y no de su Letrado.

Respecto a la cuestión del abono del IVA, esta Sala tiene declarado con reiteración, que el pago de dicho gravamen fiscal correspondiente a honorarios a Letrados obedece a servicios profesionales prestados por los mismos, que resultan ser sujetos pasivos y tienen derecho a repercutirlo sobre el cliente.

Al haber pronunciamiento judicial en costas a su favor, la obligación del pago del IVA por honorarios corre de cuenta de quien resultó condenado, tanto si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su Abogado, quien en este caso tendría que devolver su importe, como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas,

se reintegrará de su importe, que le habría abonado o debería abonar a Hacienda, por lo que se concluye que el litigante perdedor que resulta obligado al pago de las costas debe asumir el IVA correspondiente.»

También en la segunda de las sentencias citadas la cuestión debatida era la misma, la parte recurrente en casación y condenada al pago de las costas causadas por el recurso alegaba la impropcedente repercusión del IVA en las minutas impugnadas. En este caso, en términos análogos, pero añadiendo más argumentación, la Sala de lo Civil resuelve lo siguiente:

«No puede ser estimada por la impropcedente repercusión del IVA, por las razones siguientes: si bien el sujeto pasivo de dicho impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas, deba incluirse este concepto por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto de principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio.»

Como se ha indicado, este criterio jurisprudencial no es novedoso¹ y es compartido también por las Salas de lo Penal y de lo Social² desde antiguo; no así por la Sala de lo Contencioso-Administrativo que ha mantenido una posición que no puede identificarse con la anterior; entre otras, en el auto de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impugnación de honorarios 1131/2002, RJ 2006\1203) en que la parte favorecida por las costas procesales solicitaba la inclusión dentro de las mismas de la partida correspondiente al IVA, se señala:

«Sobre esta cuestión, esta Sala ha venido manteniendo en resoluciones posteriores a las que cita la parte impugnante que: "La tasación de costas alcanza en puridad a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión del IVA o de la retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributos que son consecuencia de la previa y definitiva tasación de costas, debiendo aclarar que cualquier controversia que se suscite sobre repercusión o retención de tributos debe sustanciarse y resolverse siguiendo los procedimientos establecidos y regulados al efecto en los artículos 117 y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

¹ Las propias sentencias comentadas aluden a las sentencias de la propia Sala de 20 de mayo y 19 de diciembre de 1991, 23 de marzo de 1994, 9 de mayo de 1995, 13 de noviembre de 1996, 17 de febrero de 1999, 27 de marzo de 2000, 5 de julio de 2004, 1 de abril de 2005 y 27 de abril de 2006.

² Las dos Salas incluyen el IVA entre las partidas que comprende la tasación de costas. Así, respecto de la Sala de lo Penal, entre otros, el auto de 15 de diciembre de 1999, Tas. Costas 3779/1997 (RJ 1999\9864); y respecto de la Sala de lo Social, entre otros, el auto de 18 de noviembre de 1998, Rec. de súplica 1696/1997 (RJ 1998\10002).

Ahora bien, ello no implica que los Letrados y Procuradores minutantes no vengan obligados, por imperativo del artículo 88 de la Ley del IVA y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos [STS de 7 de julio de 1998 (RJ 1998\6033)] el IVA correspondiente, cuestión esta distinta a la de que sobre tal repercusión la Sala haga una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, ya que, como queda dicho, si surgiera contienda entre los sujetos implicados –sujeto pasivo del impuesto y quién debe soportarlo por venir obligado al pago–, la misma debe ser resuelta por la Administración en la forma antes dicha y no por este Tribunal que no puede actuar en esta materia, ni en ninguna otra de índole administrativa, preventivamente [en este sentido, SSTs de 23 de junio (RJ 2001\5814) y 1 de julio de 2000 (RJ 2000\6857), 4 (RJ 2001\10188) y 13 de diciembre de 2001 (RJ 2002\10668), y auto de 13 de junio de 2000, entre otras resoluciones].

Así, conforme a dicha doctrina, el Letrado y el Procurador consignaron en su minuta de manera separada el importe correspondiente al IVA, si bien el mismo no fue incluido en la tasación de costas practicada por la Secretaría, de manera correcta, por ser una cuestión ajena a la misma, tal y como se ha expuesto, debiendo desestimarse, por tanto, la impugnación formulada al respecto" ³.»

La discrepancia entre ambas posturas de las Salas es puesta así de manifiesto y reiterada por la propia Sala de lo Civil que en diversas ocasiones se ha pronunciado expresamente sobre este tratamiento diferenciado ⁴.

2. NATURALEZA DE LA CONDENA EN COSTAS

La Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) regula, con carácter general, en sus artículos 394 a 398 cómo se cargarán las costas procesales cuando hay condena respecto de las mismas, que incluyen las

³ En sentido análogo, las siguientes resoluciones de la misma Sala, entre otras, sentencias de 4 de junio de 2000 (Sección 3.ª, Impug. Honor. 9415/1997, RJ 2000\6526), 18 de enero de 2005 (Sección 2.ª, Inc. Tas. Costas 796/1996, RJ 2005\3046), 11 de abril de 2005 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 6197/2001, RJ 2005\3136), 20 de mayo de 2005 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 1373/2001, RJ 2005\5770) y autos de 26 de noviembre de 1999 (Sección 1.ª, Rec. Casación 6724/1997, RJ 1999\9958), 21 de junio de 2000 (Sección 6.ª, Tas. Costas 8743/1994, RJ 2000\7620), 27 de diciembre de 2000 (Sección 2.ª, Rec. Casación 1401/1997, RJ 2001\5911), 26 de febrero de 2001 (Sección 1.ª, Tas. Costas 9606/1998, RJ 2001\4347), 28 de septiembre de 2001 (Sección 4.ª, Incid. Tas. Costas 3726/1994, RJ 2002\104), 12 de diciembre de 2001 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 2928/1994, RJ 2002\738), 17 de diciembre de 2001 (Sección 1.ª, Rec. súplica 947/1998, RJ 2002\695), 20 de julio de 2004 (Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995, RJ 2004\7815) y 20 de julio de 2004 (Sección 2.ª, Impug. Honor. 5368/1995, RJ 2004\7814).

⁴ La sentencia núm. 1189/2004, de 9 de diciembre (Sección 1.ª de la Sala de lo Civil, RJ 2004\7874) expresa: «ante impugnación de idéntico contenido, dice la sentencia de esta Sala de 26 de noviembre de 2003 "que reducido el objeto de la presente impugnación a las partidas correspondientes al IVA de la minuta de Letrado y cuenta de Procurador presentadas, debe ser desestimada por no justificar el reciente cambio de criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este TS una correlativa variación de la constante doctrina de esta Sala que considera incluye en la tasación de costas la referida partida como gasto necesario de los procesos regidos por la LECiv de 1881 y que se mantiene en sentencias tan recientes como la de 14 de mayo, 8 de abril y 15 de febrero del corriente año (recursos núms. 4660/99, 277/97 y 1062/97 respectivamente)"; criterio que se mantiene en la sentencia de 8 de abril de 2003 en aplicación del artículo 241.1.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, ya que el pago del IVA es un gasto que tiene "su origen directo o inmediato en la existencia de dicho proceso"». En el mismo sentido, la sentencia núm. 1144/2003 (Sección Única) de 26 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8096).

minutas profesionales del Abogado y Procurador al litigante vencido, rigiendo, de una forma general, el principio de vencimiento en pleito para imponer, precisamente al vencido, las costas causadas a la parte vencedora del pleito ⁵.

De acuerdo con los artículos 241 a 246 de la LEC, habrá de distinguirse que, si bien es obvio que cada Letrado ha tenido como cliente y destinatario de sus servicios profesionales a quien le contrató, como seguidamente se examinará, en virtud del arrendamiento de servicios realizado en su día, la LEC, en aras de intentar que aquel que ha sido obligado a seguir o a mantener un procedimiento judicial por una pretensión ilegal o injusta se vea perjudicado en el punto concreto de tener que correr con los gastos propios de los profesionales del derecho (Abogado y Procurador), ha establecido al menos un procedimiento de compensación parcial, mediante la inversión de la obligación de pago a dichos profesionales, que se va a cargar precisamente al litigante cuya pretensión o cuya oposición era injusta o no adecuada a Derecho.

La LEC de 2000 establece en su artículo 241, apartado primero, qué son gastos del proceso, concepto que integrará las costas procesales, y en su consecuencia, la Tasación de Costas, entre los que figuran los honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas ⁶.

De esta forma, el destinatario de los servicios prestados por el Abogado y Procurador, de obtener una condena en costas a la parte contraria, verá reconocido su derecho a que el gasto necesario efectuado en estos profesionales se imponga al litigante que le obligó a mantener un litigio con una pretensión injusta como resarcimiento ⁷.

⁵ No obstante, la minuta del Abogado y Procurador del vencedor en el proceso que va a abonar el condenado en costas tiene una limitación objetiva o en el importe, ya en su origen, de acuerdo con el artículo 394.3 de la LEC («Cuando, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, se impusieren las costas al litigante vencido, este sólo estará obligado a pagar, de la parte que corresponda a los Abogados y demás profesionales que no estén sujetos a tarifa o arancel, una cantidad total que no exceda de la tercera parte de la cuantía del proceso, por cada uno de los litigantes que hubieren obtenido tal pronunciamiento; a estos solos efectos, las pretensiones inestimables se valorarán en tres millones de pesetas, salvo que, en razón de la complejidad del asunto, el tribunal disponga otra cosa. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el tribunal declare la temeridad del litigante condenado en costas. Cuando el condenado en costas sea titular del derecho de asistencia jurídica gratuita, este únicamente estará obligado a pagar las costas causadas en defensa de la parte contraria en los casos expresamente señalados en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita»). Ello supone que incluso de oficio, habrá de rechazarse aquella minuta que supere el límite establecido en la citada norma. Además, en relación al supuesto en que el condenado en costas es titular de derecho de justicia gratuita, la tasación de costas se efectuará igualmente, si bien en este caso no podrá ser ejecutiva y, por tanto, exaccionarse hasta el momento en que, como previene el artículo 36 de la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, el beneficiario haya mejorado de fortuna.

⁶ Conforme al artículo 241.1: «Salvo lo dispuesto en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, cada parte pagará los gastos y costas del proceso causados a su instancia a medida que se vayan produciendo. Se considerarán gastos del proceso aquellos desembolsos que tengan su origen directo e inmediato en la existencia de dicho proceso, y costas la parte de aquellos que se refieran al pago de los siguientes conceptos: 1.º Honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas. 2.º Inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso. 3.º Depósitos necesarios para la presentación de recursos. 4.º Derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso. 5.º Copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos. 6.º Derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso».

⁷ Quedará aparte la posible diferencia de emolumentos que este litigante, aún vencedor, pueda tener que satisfacer a su Abogado, puesto que la fijación de honorarios es libre, pero no lo es la imposición de estos al vencido en juicio, tal y como, con anterioridad, hemos supuesto.

Frente a posibles discrepancias que pudieron surgir tras la promulgación de la actual LEC sobre si la tasación de costas suponía un crédito de la parte vencedora en el pleito o de los profesionales que le representaban, existe ya una consolidada jurisprudencia del TS que mantiene la primera de las tesis, esto es, la naturaleza de resarcimiento o indemnización por los gastos ocasionados a la parte vencedora en el pleito que supone un reconocimiento de un crédito a su favor⁸. Entre otras, el auto del TS, Sala 3.^a (recurso de súplica 947/1998), de 17 de diciembre de 2001, reconoce el carácter indemnizatorio de las costas procesales y señala:

«La condena en costas implica el reconocimiento de un crédito a favor de la parte cuya pretensión procesal prosperó y con cargo a quien le fue rechazada, compensatorio de los gastos que indebidamente fue obligada a realizar la primera por mor de la segunda. Sustancialmente es, por tanto, una cantidad debida por una parte procesal a la otra, cuya cuantía viene determinada por el conjunto de desembolsos que es necesario (y no superfluo) hacer en un juicio para conseguir o para defender un derecho. Se ha dicho que: "la tasación de costas es un procedimiento que se dirige contra la parte condenada. Por ello se distingue de los procedimientos que la propia LEC establece a favor del Procurador y del Abogado respecto de su propio cliente", como son la "habilitación de fondos" y la "jura de cuentas".

Como ha señalado la doctrina científica, basándose en la jurisprudencia, "el crédito corresponde a la parte vencedora contra la vencida. No se constituye a favor del Procurador de aquella, ni siquiera por las cantidades que haya adelantado (...). Por consiguiente, el hecho de la condena no modifica la relación material en que cada parte se halla con su Letrado, Procurador y peritos, de modo que el derecho a percibir sus honorarios y emolumentos reconocidos a estos existe frente a la parte que los nombra, no frente al condenado", así, además, resulta de la vieja sentencia de este TS de 28 de febrero de 1929⁹.»

También la Sala de lo Civil mantiene esta misma tesis. Así, la Sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso 2748/1998) indica:

«Las cantidades que se perciban en concepto de costas judiciales no tienen consideración de contraprestación sujeta al referido impuesto, y actúan con carácter indemnizatorio, conformando crédito a favor de la parte vencedora como titular de las mismas y no de su Letrado.»

⁸ Tesis que había sido mantenida por el TS con la anterior LEC, entre otras muchas en las sentencias de la Sala 1.^a, de 24 de marzo de 1987, 27 de marzo de 1999 ó 3 de noviembre de 2000. También el TC se decantó por esta postura y así, en la sentencia núm. 28/1990, de 26 de febrero de 1990 (Sala 2.^a), indica que: «el titular del crédito privilegiado que origina la condena en costas es la parte contraria beneficiaria de la misma y no los profesionales que la han presentado y defendido y, por ello, la circunstancia de que estos profesionales hayan recibido, parcial o totalmente, sus derechos y honorarios de la parte a quien han prestado sus servicios carece de incidencia alguna en la obligación de pago que la resolución judicial ha impuesto al condenado en costas».

⁹ En el mismo sentido, reconociendo que estamos ante un crédito de la parte y no del profesional que le representa en el proceso, la sentencia (Sala 3.^a, Sección 7.^a) de 31 de octubre de 2002 (RJ 2002\10167) y las sentencias (Sección 1.^a) de 4 y 10 de abril de 2000 (RJ 2000\2918 y 2000\2920) que indican: «las costas, en caso de condena al pago de las mismas, constituyen un crédito cuyo titular es la parte vencedora, es decir, aquella en cuyo favor se hace ese pronunciamiento, y que corre a cargo de la parte vencida, a quien incumbe la obligación de pagarlas. En otras palabras, no se trata de un crédito que corresponda al procurador de la parte vencedora sino que la relación se establece directamente entre los litigantes y no entre los profesionales –procurador y/o abogado– de quien obtiene a su favor la condena y el condenado al pago de las costas».

A través de esta indemnización, quien obtiene la resolución favorable con condena en costas se resarce de los gastos realizados, como ha puesto de manifiesto la sentencia del TS (Sala 3.^a, Sección 6.^a, recurso de casación 4978/1997) de 18 de junio de 2003 ¹⁰. Y ello puede tener notable trascendencia desde el punto de vista fiscal, puesto que, si a través de esta indemnización no hace sino obtener el reintegro de lo abonado, o mejor, de los gastos realizados, debería determinarse, por tanto, la naturaleza de gasto o no del IVA para el vencedor en el proceso judicial.

Desde el punto de vista fiscal, la DGT en materia de IVA ha venido sosteniendo de manera uniforme la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas. Basta hacer referencia a la consulta 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), donde se recoge una amplia cita de jurisprudencia del TS ¹¹, concluyendo de acuerdo con esta jurisprudencia, que la condena en costas es «*generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien la representa o asiste*» y, por tanto, «*no tienen la consideración de contraprestación de operación alguna*» sino «*el carácter de indemnización*» ¹², lo que supone la inexistencia de operación sujeta al IVA, como seguidamente vamos a examinar.

3. EXAMEN DE LAS RELACIONES JURÍDICAS

No cabe duda de la existencia de dos relaciones jurídicas distintas en el examen de la cuestión que se está describiendo. La primera es la existente entre el Letrado y el Procurador (y en su caso, peritos, etc.) de una parte con su cliente; de otra, distinta de la anterior y de naturaleza procesal, la condena en costas por la cual la parte condenada en costas debe indemnizar o resarcir a la parte vencedora en el proceso, y que han sido reconocidas expresamente por la jurisprudencia ¹³.

¹⁰ El vencedor en el pleito «en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado sino ante un reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquel realizados».

¹¹ Si bien todas las citas jurisprudenciales que efectúa en dicha consulta se refieren a la anterior LEC y no a la actual del año 2000. La consulta se refiere tanto al IVA como al IRPF y respecto de este último, se reconoce que esta configuración jurisprudencial de la condena en costas como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora obliga a modificar el criterio de la DGT respecto a las retenciones a cuenta del IRPF, concluyendo que «la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención sobre tales honorarios profesionales».

¹² En sentido análogo, las consultas 1149-97 de 5 de junio de 1997 (NFC007214), 1328-02 de 16 de septiembre de 2002 (NFC016689), 1834-02 de 25 de noviembre de 2002 (NFC017362), 1976-02 de 19 de diciembre de 2002 (NFC017168), 0726-03 de 3 de junio de 2003 (NFC018348), 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005, 0206-05 de 10 de junio de 2005, V0588-05 de 11 de abril de 2005, V1265-06 de 29 de junio de 2006 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

¹³ El auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) indica expresamente: «Hay que distinguir dos relaciones jurídicas distintas, una es la existente entre el Letrado y el Procurador, de una parte, y su cliente, de otra (...). La otra relación jurídica es distinta y de naturaleza procesal, consistente en la condena en costas acordada en la sentencia referida, por la cual la parte condenada en costas debe indemnizar o resarcir el daño o perjuicio sufrido por la parte beneficiada por la condena en costas, que ha tenido que defenderse de un litigio provocado por la parte recurrente, que se ha demostrado carente de fundamento jurídico».

3.1. La relación entre el Letrado y el Procurador y su cliente.

Tanto el Letrado como el Procurador prestan sus servicios a quienes les han contratado, encontrándonos ante operaciones sujetas al IVA. No obstante, hemos de hacer una breve referencia a dos supuestos que quedan excluidos de tributación. De un lado, se encuentra la posibilidad de que actúen por cuenta de su representado dentro de una relación de dependencia laboral, fundamentalmente por lo que se refiere a los Letrados. En este caso, nos encontraremos ante prestaciones de servicios no sujetas al IVA, conforme al artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)¹⁴. Ello es consecuencia del propio concepto de actividad profesional, como ordenación por cuenta propia de factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios¹⁵. Como puede comprenderse, la no sujeción al IVA se aplica tanto para los trabajadores como para los funcionarios; estos, al defender a la Administración como Letrados o Abogados del Estado, tampoco realizan operaciones sujetas al Impuesto¹⁶. De otro, debe reseñarse el denominado turno de oficio y asistencia letrada al detenido, respecto de la que también nos encontramos ante una actividad no sujeta al IVA, según ha puesto de manifiesto la DGT¹⁷, al considerar que se trata de una de las actividades recogidas en el artículo 7.º 10, en relación con el artículo 12.3, de la Ley del IVA¹⁸.

¹⁴ No estarán sujetas al impuesto las operaciones relativas a «servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

¹⁵ Esta consecuencia es puesta de relieve por RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Editorial Civitas, 1994, pág. 59.

¹⁶ Así lo ha reconocido la DGT, entre otras, en su Resolución 1921-98 de 11 de diciembre de 1998 en la que se indica: «los servicios de defensa del abogado a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que depende, aunque se facturen a la parte contraria en los litigios seguidos a instancia de la empresa o de un tercero y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho impuesto en las minutas facturas por los abogados, independientemente de que tengan que reintegrar el importe de las costas a la referida empresa o de que, por el contrario, constituya una mayor retribución de su trabajo». También la consulta 0847-01 de 30 de abril de 2001 mantiene la misma conclusión. Respecto de la jurisprudencia, la sentencia del TS de 28 de octubre de 1991 señala: «Habiéndose producido los honorarios en cuestión actuando el Letrado que los minuta bajo el concepto de Letrado Consistorial-Jefe de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento (...), al no alegarse, ni menos probarse nada en contrario, hay que presumir que entre dicho Letrado y su principal (el Ayuntamiento de...) existe esa relación "administrativa" que hace que tales servicios no estén sujetos al IVA».

¹⁷ Entre otras, en su Resolución vinculante de 18 de junio de 1986 se indica que, conforme señala el Ministerio de Justicia, «las cantidades que con cargo a los Presupuestos Generales 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»; así como en las Resoluciones de 31 de mayo de 1995 y 6 de abril de 2000.

¹⁸ Conforme al artículo 12, número 3, se consideran autoconsumo de servicios las prestaciones de servicio efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, que no se encuentren recogidas en los restantes números de este artículo. Según el artículo 7.º 10, serán operaciones no sujetas al Impuesto «las prestaciones a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia». El problema surge al determinar si por este motivo el profesional se encuentra obligado a aplicar la regla de prorata. La DGT ha concluido en que no tienen que considerarse estas operaciones para determinar la prorata, esto es, el sujeto pasivo no estará en prorata por la realización de esta actividad. Así lo pone de manifiesto la consulta de 31 de mayo de 1995: «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, uno, de la LIVA (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 por 100».

Fuera de estos casos, la actividad llevada a cabo por un profesional independiente de la Abogacía se encontrará sujeta y no exenta de IVA, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4.º, 5.º y 11 de la LIVA, cualquiera que sea el destinatario de sus servicios, esto es, con independencia de la naturaleza de la persona que lo ha contratado, bien sea persona física o jurídica, y en este último caso, pública o privada.

Pues bien, delimitados de esta manera el sujeto pasivo del impuesto (el profesional de la Abogacía) y el destinatario de los servicios (el cliente que contrata al profesional), en virtud del artículo 88 de la LIVA, el sujeto pasivo deberá efectuar la repercusión del impuesto sobre aquel para quien realiza la operación gravada mediante la expedición de la correspondiente factura ajustada al Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, puesto que el cliente con el que han concertado la prestación de los servicios es el destinatario de los mismos y este tiene obligación de soportar la repercusión del IVA que le efectúen los profesionales cuando se ajustan a las reglas establecidas en la LIVA y sus normas de desarrollo. Esta conclusión es puesta de manifiesto tanto por la DGT¹⁹ como por la jurisprudencia²⁰ de manera reiterada.

La postura anterior no varía por el hecho de existir pagos anticipados (provisiones de fondos) en cuanto el abono de los mismos supone la realización del devengo del IVA (art. 75.2 de la LIVA).

No obstante, a efectos de un análisis posterior de los efectos que las distintas posturas del TS tienen sobre la tasación de costas e IVA y las partes en el proceso, debe reseñarse respecto del destinatario de los servicios del Letrado y del Procurador lo siguiente:

- Si el destinatario de los servicios es un particular o una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, tanto el Letrado como el Procurador le repercutirán en las facturas el impuesto, sin posibilidad alguna de deducir la cuota soportada, de forma que el IVA no le resulta neutral, lo que es lógico teniendo en cuenta la finalidad del impuesto que recae sobre el consumo. El destinatario es el consumidor final y soporta el impuesto sin posibilidad de recuperación, siendo, por ello, mayor coste o mayor gasto del servicio que recibe. Al ser así, resulta congruente que el beneficiario en la condena en costas recupere la totalidad de los gastos que el proceso le ha ocasionado, entre los que se incluye el IVA soportado.
- Cuando el destinatario de los servicios es un empresario o profesional sujeto pasivo del IVA y la prestación de servicios que recibe del Letrado y del Procurador se afecta a la actividad empresarial o profesional, nos podemos encontrar con diversas situaciones. La regla general será que al tener derecho a la deducción del impuesto soportado, la cuota repercutida en la factura por los profesionales del derecho que le representan en el proceso pueda recuperarla

¹⁹ Entre otras, en consultas 1174-04 de 3 de mayo de 2004 (NFC019232) y 0100-05 de 9 de marzo de 2005.

²⁰ El auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) señala: «Es incuestionable que tanto el Letrado como el Procurador deben emitir las correspondientes facturas, con inclusión del IVA, cumpliendo los requisitos reglamentarios exigibles, IVA que deberá pagar su cliente, con toda normalidad, y, a su vez, el Letrado y el Procurador deberán ingresar en el Tesoro Público el IVA repercutido, mediante las correspondientes declaraciones-liquidaciones. Hasta aquí no hay problema alguno, porque no existe duda acerca de que los servicios profesionales prestados por el Letrado y el Procurador en el caso de autos están sujetos y no exentos del IVA». De manera reiterada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, así, en la sentencia de 30 de noviembre de 2005 (Sección 6.ª, recurso 3027/1999), señala que «el Letrado y el Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso».

al declararla como impuesto soportado deducible, ya que no se discute que tenga este carácter, dada la mecánica impositiva. La relación jurídico-tributaria se ha establecido entre el cliente y el profesional del derecho, siendo el primero el destinatario de los servicios del segundo y teniendo plena aplicación el principio de neutralidad que preside este impuesto para los empresarios o profesionales. El IVA, en estos casos, no supondrá un mayor coste del servicio prestado, incluso en contabilidad no aparecerá en las cuentas correspondientes a gastos que determinan el resultado positivo o negativo del negocio (pérdidas o ganancias). No obstante, puede suceder que el destinatario de las prestaciones de servicios del Letrado y del Procurador no genere el derecho a deducir el impuesto (así cuando realiza actividades exentas del artículo 20.uno de la LIVA) o bien lleve a cabo actividades que sí generan dicho derecho junto con otras que no lo generan, estando sujeto en este caso a la denominada regla de prorrata. En estos dos casos las cuotas soportadas de IVA no son deducibles o lo son en el porcentaje que la regla de prorrata le permite, y la cuota no deducible se incorpora como mayor coste de adquisición del bien o, en nuestro caso, del servicio correspondiente, de forma que la mecánica del impuesto equipara a estos empresarios o profesionales como si fueran consumidores finales, bien por la totalidad del impuesto soportado o por la parte proporcional no deducible.

Finalmente, debe advertirse que al establecerse la relación jurídico-tributaria entre el prestador del servicio (Letrado y Procurador) y el cliente o destinatario del mismo, ambos estarán legitimados para iniciar las acciones administrativas sobre el acto de repercusión y las circunstancias que le rodean. Así se deduce de lo dispuesto en los artículos 227.4 a) y 232.1 a), en relación con el artículo 35.2 f) y g), todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)²¹. Así, en principio, el Letrado y Procurador y su cliente tendrán la condición de obligados tributarios a los efectos de la repercusión del impuesto, de forma que al margen de ellos se cuestiona si la parte contraria condenada en costas está legitimada para interponer las reclamaciones económico-administrativas en materia de repercusión y facturación.

3.2. La relación jurídica entre la parte condenada en costas y la beneficiada por la condena en costas.

Esta segunda relación es de naturaleza procesal²² y consiste en la condena en costas acordada por la resolución del órgano judicial, por la cual la parte condenada debe indemnizar o resarcir el daño o perjuicio sufrido por la parte beneficiada por la condena en costas.

Como ya hemos indicado antes, tiene carácter indemnizatorio y tiene lugar entre las partes en el proceso jurisdiccional, en cuanto supone un crédito de la parte beneficiada o vencedora en el proceso, frente a la condenada o vencida. No existe operación alguna sujeta al impuesto como consecuencia de esta relación de naturaleza procesal y su abono tampoco puede considerarse como

²¹ Tanto los obligados a repercutir como los obligados a soportar la repercusión están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas en materia de actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión previstas legalmente y las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

²² Auto TS (Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815).

contraprestación, ya que la parte beneficiada, a favor de la cual se fija la percepción o resarcimiento de los gastos, no realiza entrega de bienes o prestación de servicio alguno a favor de la parte que es condenada al pago de las costas.

Pero es que, aun siendo ambas partes empresarios o profesionales, teniendo, por tanto, la condición de sujetos pasivos del IVA, el carácter indemnizatorio de la condena en costas excluiría toda posibilidad de que la percepción a percibir por el beneficiario quedara gravada por el impuesto. No existe hecho imponible del impuesto y, además, aun existiendo, no se integraría en la base imponible, de conformidad con la regla establecida en el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA, en virtud del cual quedan excluidas de la base imponible aquellas indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto y, como señalamos, no ha existido operación sujeta al IVA.

La consecuencia inmediata es que la parte beneficiada por la condena en costas no quedará obligada a expedir factura alguna por dicho cobro, sin perjuicio de su acreditación a través de cualquier otro documento, en general, el justificante de pago de la tasación de costas emitido por el Secretario del órgano jurisdiccional ²³. No existe por el motivo de la condena en costas la obligación de repercutir, aun cuando ambas partes en el proceso sean empresarios o profesionales, no entablándose entre ambos relación jurídico-tributaria alguna desde el punto de vista del IVA al no existir operación sujeta al mismo. Tampoco podrán iniciar acción o reclamación económico-administrativa en cuanto que no tienen la condición de obligados tributarios, al no producirse la obligación de repercutir por el beneficiado en costas y de soportar la repercusión por el condenado en costas.

Estas consideraciones son también mantenidas de manera reiterada por la DGT en sus resoluciones, al estimar que no tienen la consideración de contraprestación, correspondiendo, generalmente, a los gastos incurridos en un procedimiento judicial por la parte a favor de quien se determine el cobro de las mismas ²⁴.

4. LAS TESIS DEL TS Y SUS EFECTOS FISCALES

4.1. La condena en costas impuesta por la jurisdicción civil.

La Sala de lo Civil ²⁵ concluye en el carácter indemnizatorio de la condena en costas y partiendo de esta premisa, impone al vencido la obligación de pago de la cuota de IVA soportada por el vencedor o beneficiario a obtener el reintegro de las costas, incluyéndola como una partida más de la tasación de costas. Ahora bien, establece a continuación una artificiosa construcción sobre este deber de pago, llegando incluso a trascender a los aspectos fiscales. Así, de manera reiterada, distingue la doble hipótesis de que la parte vencedora haya satisfecho o no a su Letrado y a su Procurador los honorarios,

²³ Así se pronuncia también la DGT en consulta 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517).

²⁴ Entre otras, las consultas 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

²⁵ Al igual que la de lo Penal y la de lo Social, como se indicó al inicio de este trabajo.

y en la primera de las situaciones impone al profesional la obligación de devolver su importe; así, señala que el profesional «*tendría que devolver su importe (la cuota de IVA), como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda*»²⁶.

A fin de comprender mejor la tesis sustentada por la Sala de lo Civil, es necesario examinar la problemática planteada por el artículo 242.2 y 3 de la LEC²⁷ y si la parte vencedora tiene que haber satisfecho anteriormente a la presentación de la tasación de costas la minuta del Letrado y del Procurador para ser incluidas en la tasación. La misma Sala ha resuelto la cuestión en diversas ocasiones, y así, en el auto (rec. reposición 2131/2001) de 17 de noviembre de 2004 (RJ 2005\191) indica:

«PRIMERO. La cuestión, de importancia práctica, que se somete a consideración de esta Sala, versa sobre el artículo 242.2 de la LEC y es si en la tasación de costas, la parte vencedora tiene que haber satisfecho anteriormente la minuta de su Letrado, para ser incluida esta en la tasación. La respuesta parece darla el texto literal de dicha norma; pero no es así, al ponerla en relación con el mismo artículo 242.3 y con la dogmática de las minutas y de las costas. SEGUNDO. En primer lugar, cabe preguntarse cómo puede satisfacerse la minuta del letrado antes de la tasación si es con esta como se viene a conocer la cantidad debida. En segundo lugar, del apartado 3 se deduce que las minutas las pueden presentar los Letrados, sin necesidad de que se les hayan satisfecho anteriormente. En tercer lugar, en esta misma línea de interpretación, la parte vencedora puede reclamar la cantidad que ha sido satisfecha a su propio Letrado, lo cual debe justificarlo, según el artículo 242.2 y, asimismo, la parte cuyo Letrado aún no ha percibido sus honorarios puede reclamarlos y pedir que se incluyan en la tasación de costas, conforme al artículo 242.3. Sería aberrante exigir que se pagaran previamente los honorarios del Letrado, antes de incluir la minuta en la tasación de costas. TERCERO. En definitiva, la parte vencedora, primero, puede instar la tasación de costas respecto a las cantidades por él ya satisfechas, presentando la justificación al pago; o bien, según, puede instar la tasación acompañando la minuta del Letrado aún no satisfecha. La parte vencedora es titular del crédito siempre que lo haya satisfecho anteriormente o bien puede reclamar la minuta no pagada, cuyo importe percibirá el Letrado a través de la misma»²⁸.

En definitiva, el titular del crédito es la parte vencedora en el proceso y, por ello, podrá reclamar lo ya abonado al Letrado y al Procurador o bien lo que todavía no está abonado, a fin de efectuar su entrega a los mismos.

²⁶ Así, la sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso 2748/1998) o la de 5 de julio de 2004 (Sección 1.ª, recurso 2885/1999, RJ 2004\4555) que cita una amplia jurisprudencia anterior en el mismo sentido.

²⁷ Artículo 242: «2. La parte que pida la tasación de costas presentará con la solicitud los justificantes de haber satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclame. 3. Una vez firme la sentencia o auto en que se hubiese impuesto la condena, los procuradores, abogados, peritos y demás personas que hayan intervenido en el juicio y que tengan algún crédito contra las partes que deba ser incluido en la tasación de costas podrán presentar en la Secretaría del tribunal minuta detallada de sus derechos u honorarios y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieren suplido».

²⁸ En sentido análogo, la sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667), sostiene la misma tesis: «la parte beneficiada por la condena en costas puede instar su Tasación previo pago a todos sus acreedores procesales, presentando entonces los correspondientes justificantes, pero también es posible que inste la Tasación presentando tan solo las minutas aún no pagadas de determinados acreedores, como los Letrados, Procuradores y Peritos, cuyo devengo viene justificado por la misma intervención de tales profesionales en las actuaciones, debidamente documentadas (quienes también pueden presentar las minutas directamente en la Secretaría)».

Son importantes estas consideraciones a fin de comprender la tesis sustentada por la Sala de lo Civil, ya que, en ocasiones, sin concretar específicamente la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas, viene a señalar que el IVA es una partida accesorio y que debe abonarla quien pagó finalmente el concepto principal de dichos honorarios o derechos, lo que podría suponer en cierta medida asimilar al condenado en costas con el consumidor, lo que no puede considerarse como tal, pues lo que el TS pretende recoger con ello es la segunda de las situaciones citadas, esto es, que el cliente no haya abonado todavía al Letrado o al Procurador sus honorarios, tratando así el abono de estos como un hecho futuro que tiene lugar con el pago de la condena en costas por el vencido en el proceso. Así, el auto de 4 de noviembre de 1998 (rec. de súplica 2366/1994, RJ 1998\8991) señala, tras exponer el hecho imponible del impuesto y la determinación del sujeto pasivo que tiene obligación de repercutir, acudiendo a la LIVA: *«de aquí se deduce, obviamente, que el impuesto analizado constituye en definitiva al consumidor (...) en la persona a la que se traslada la carga impositiva como eslabón final del proceso de distribución de servicios (...), por lo que en consecuencia, si la condena en costas, aunque sea con carácter objetivo o de vencimiento, comporta la satisfacción plena de lo que por ese concepto tendría que pagar el vencedor en juicio, es palmario que estando adosado el IVA al importe del honorario o derecho que cobra quien presta el servicio profesional, en función de cuya cualidad y cuantía se dosifica el impuesto, ello quiere decir que ha de abonarlo quien paga finalmente el concepto principal de honorario o derecho, del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio»*²⁹.

Pueden llevar a confusión en ocasiones los términos empleados, ya que se alude a que el Letrado o el Procurador devuelven el importe a su cliente para después, con el abono de las costas por el condenado, reintegrar su importe, que el profesional ya habría abonado o debería abonar a Hacienda³⁰, o puede considerarse que estamos ante un crédito del Letrado o Procurador, cuando se señala que: *«el Letrado minutante con la satisfacción de las costas que efectúe el condenado devolverá el importe que hubiera abonado o resulte deudor a la Hacienda Pública»*³¹.

Sin embargo, ya se ha indicado que lo pretendido en todo momento por la Sala de lo Civil es distinguir entre las dos posibilidades abiertas por el artículo 242.2 y 3 de la LEC, según que los honorarios hayan sido abonados previamente por el cliente vencedor en el proceso al Letrado y al Procurador o bien no lo hayan sido todavía; sin perjuicio de concluir que en cualquier caso estaremos ante un crédito de la parte.

Las incidencias fiscales de las consideraciones anteriores pueden ser muy interesantes. La relación jurídico-tributaria entre el obligado a repercutir y el obligado a soportar esta repercusión

²⁹ Podría considerarse que esta doctrina es aplicable solo a la anterior LEC, aunque, no obstante, ya el TS mantenía que la condena en costas suponía un crédito de la parte, pero es que, recientemente, la propia Sala de lo Civil sigue manteniendo la misma posición –Sentencia de 12 de julio de 2006 (rec. 2264/1999)– cuando indica que «si bien el sujeto pasivo de dicho impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas, deba incluirse este concepto por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio». La propia sentencia alude a su vez a las de 5 de julio de 2004, 1 de abril de 2005 y 30 de marzo y 27 de abril de 2006.

³⁰ Sentencias, entre otras, de 30 de marzo de 2006 (rec. 2748/1998), haciendo referencia a otras que mantienen el mismo criterio.

³¹ Sentencia de 5 de julio de 2004 (Sección 1.ª, rec. n.º 2885/1999) (RJ 2004\4555) que alude a otras en el mismo sentido.

tiene lugar entre el Letrado y el Procurador de un lado y su cliente por otro, vencedor en el proceso, cuestión esta que no se discute; los primeros serán los prestadores de los servicios y el segundo el destinatario de los mismos.

Ahora bien, si la condena en costas supone el reconocimiento de un crédito a la parte y no del profesional que interviene en representación del vencedor en el proceso, las anteriores consideraciones sobre la obligación de reintegrar tienen difícil encaje desde el punto de vista fiscal. En primer lugar, debe analizarse la situación en que el cliente ha abonado ya los honorarios total o parcialmente a su Letrado y su Procurador. El TS parece partir de que las costas comprensivas de los honorarios van a ser percibidas por estos últimos profesionales y, por ello, alude a que *«si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su Abogado», «en este caso tendría que devolver su importe»*. Pues bien, la propia mecánica del impuesto solo permite deducir el impuesto a quien es destinatario del servicio, si es que tiene la condición de sujeto pasivo y en la medida en que genere el derecho a deducir. Este derecho surge desde el mismo momento en que se ha producido el devengo y se cumplan el resto de los requisitos exigidos por los artículos 92 y siguientes de la LIVA, entre los que destaca encontrarse en posesión de la correspondiente factura. Pues bien, podremos encontrarnos con que el Letrado y el Procurador hayan expedido cada uno su factura al cliente, empresario o profesional, una vez producido el devengo (recordemos que los pagos anticipados, como son las provisiones de fondos como regla general también habrán generado el mismo derecho) y, por tanto, el cliente habrá procedido a deducir el impuesto en sus autoliquidaciones, derecho que la LIVA no le niega en cuanto destinatario de los servicios que tiene la condición de empresario o profesional. Si ahora el Letrado y el Procurador proceden a devolver su importe, tal como señalan las resoluciones de la Sala de lo Civil, ¿deberán modificar la base imponible y por tanto minorar el impuesto deducido? Es muy difícil obtener una respuesta positiva puesto que no nos encontramos ante un supuesto del artículo 80 de la LIVA sobre modificación de las bases imponibles, como pueda ser la resolución del contrato. La relación contractual entre el profesional y su cliente no se ha visto alterada por la obtención del beneficio de la condena en costas, relación jurídica distinta (se produce entre el vencido en el proceso y el ganador del mismo) y, por tanto, el vencedor en el proceso, si es empresario o profesional con derecho a deducir el impuesto, se encontrará, de seguir la hipótesis de la jurisdicción civil, ante la siguiente situación: habrá deducido el impuesto abonado al recibir la factura a la que tiene derecho y a su vez el Letrado o el procurador mantienen la obligación de expedirla y entregársela, y además, el empresario o profesional vencedor en el proceso obtiene la devolución por el Letrado o el Procurador que le prestó el servicio.

Ello no quiere decir que la conclusión sería distinta en otro caso, esto es, si el vencedor en el proceso recibe el pago de las costas causadas a su instancia y que a su vez abonó ya a su Letrado y a su Procurador. Si al vencedor en el proceso, empresario o profesional, en vez de devolvérselo el profesional prestador del servicio se lo abona el condenado al pago de las costas también ocurrirá lo mismo, habrá deducido previamente el impuesto y además ahora obtiene su reintegro al ir dentro de las costas procesales; consecuencia todo ello de los efectos que la tesis de la jurisdicción civil mantiene sobre la partida del IVA.

Indudablemente, si el vencedor en el proceso no actúa en su calidad de empresario o profesional con derecho a deducir, el problema queda resuelto, puesto que al suponer la cuota de IVA un gasto adicional a los honorarios y no poder deducir la partida de cuota devengada por IVA alguna, al obtener el reintegro de la totalidad de lo abonado bien por el Letrado y el Procurador, bien por el condenado en costas, se resarce de todos los gastos sin obtener beneficio adicional alguno.

Debe examinarse también la segunda de las posibilidades apuntadas por la Sala de lo Civil del TS, esto es, que los honorarios no hayan sido todavía abonados por el cliente vencedor en el proceso al Letrado y al Procurador. En este caso, la sentencia de 30 de marzo de 2006, objeto de este comentario, con remisión a los antecedentes que expone, nos indica que: *«el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda»*.

Es conveniente efectuar varias precisiones. En primer lugar, la Sala de lo Civil no quiere entrar a conocer de los elementos de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo Letrado o Procurador y Hacienda, no entrando a determinar el devengo de la prestación de servicios en que consiste la operación por la que se ha devengado el impuesto, ya que alude a que se habrá abonado o debería abonar el Letrado o Procurador.

También debe recordarse que, respecto de estos abonos, el destinatario de los servicios es el cliente vencedor, destinatario de los mismos, que será el único que pueda deducirse el impuesto si a ello tiene derecho. Nuevamente nos encontramos ante la distinción de la naturaleza de este destinatario, esto es, si actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto a su vez, o como particular o persona no empresario o profesional. El cliente no ha abonado ninguna partida a los prestadores de los servicios, pero estos tienen la obligación de repercutir el impuesto sobre el cliente y, si nos encontramos en la primera de las hipótesis, que sea empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto a su vez, como se indica, podrá deducirse la cuota siempre que genere derecho a ello. Sin haber realizado abono o salida de fondos obtiene un crédito frente a la Hacienda Pública, puesto que ello es lo que supone el impuesto soportado deducible, de manera tal que compensará el impuesto soportado en la autoliquidación a presentar en el período correspondiente con el impuesto que declare como devengado. No sucederá lo mismo cuando el cliente no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto, puesto que en este caso no tiene la posibilidad que se acaba de exponer.

En definitiva, la naturaleza del vencedor en el proceso o el carácter con el que actúa (empresario o profesional o no) determinan por el juego de los criterios apuntados, la posibilidad no solo de recuperar lo abonado o no tener gasto alguno, sino también la de beneficiarse del mecanismo de la deducción impositiva.

Como se ha indicado anteriormente, la cuestión del abono directo a la parte vencedora o al Letrado y Procurador había sido suscitada por la dicción del artículo 242.2 y 3 de la LEC. En este comentario se hace referencia casi con exclusividad a los honorarios de estos profesionales, pero, indudablemente, pueden reintegrarse al vencedor en el proceso otros gastos ocasionados por otros sujetos que intervengan en el mismo y así, el propio apartado 3 del citado artículo alude a los peritos y demás personas que hayan intervenido en el juicio, por lo que deberá aplicarse como regla general el mismo criterio que se viene exponiendo. Ahora bien, el apartado 2, alude a la necesidad de justificar por la parte que pida la tasación de costas las cantidades que haya satisfecho y cuyo reembolso reclame, fundamentalmente si se trata de gastos distintos a los profesionales intervinientes en el proceso, al quedar acreditada su participación en el mismo.

Desde el punto de vista fiscal, las facturas de quienes actúan en nombre de la parte vencedora en el proceso deberán expedirse a la misma, como destinataria de los servicios prestados y esta tendrá

derecho a deducir el impuesto en función de si es o no empresario o profesional y si genera el derecho a ello, de conformidad con las reglas establecidas en los artículos 92 y siguientes de la LIVA.

Cuestión distinta serán los justificantes comprensivos de la tasación de costas. No es esta una materia fiscal, puesto que Hacienda exige la emisión de la factura al prestador del servicio (Letrado, Procurador, Perito, etc.), quien tiene obligación de expedirla de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, deberá entregarla al destinatario de su servicio y quien pretenda deducirse la cuota del IVA soportada, esto es, al vencedor en el proceso que siendo empresario o profesional genere el derecho a deducir, deberá estar en posesión de la misma. Y este destinatario, el vencedor en el proceso, será el único que obtenga este derecho puesto que, como se ha señalado, el vencido en el proceso, condenado en costas, está indemnizando a la parte vencedora y, por tanto, no se lleva a cabo con este motivo operación alguna sujeta al impuesto. El condenado en costas a su vez obtendrá como documento justificativo del gasto que realiza (que es la indemnización a abonar a la parte beneficiaria en la condena en costas) la liquidación que determina el importe de la tasación de costas practicada por el Secretario judicial, sin perjuicio de la existencia de posterior auto, aprobando definitivamente la tasación. Y en el caso de que la tasación de costas se haya impugnado, bien por el concepto de honorarios excesivos o de partidas indebidas, habrá de mediar resolución judicial que determinará el importe. Además, contará con el resguardo bancario del ingreso en la cuenta de consignaciones del órgano judicial.

No obstante, sirva para obtener un análisis completo de la situación, que la jurisprudencia civil y contenciosa, a efectos de justificar la tasación de costas, también distingue entre el apartado 2 y el 3 del artículo 242. De esta forma, en primer lugar, se encuentran gastos abonados durante el proceso por la parte vencedora, entre los que se incluyen los suplidos (Notarios, Registradores, publicación de edictos, indemnizaciones a testigos, provisiones de fondos a peritos, procuradores, abogados, etc.), el devengo de los mismos es necesario acreditarlo mediante los correspondientes justificantes de pago por el beneficiario.

Por el contrario, aquellos que todavía no han sido abonados por la parte vencedora, como los de Letrado, Procurador o Peritos (distintos de las provisiones de fondos) podrán ser presentados al cobro por estos, sin que sea necesario la factura, pues el devengo de los mismos ha quedado acreditado con la intervención de los profesionales documentada en el proceso, presentándose la correspondiente minuta. Y ello porque resulta en el desarrollo normal del proceso que no pueda exigirse a la parte acreedora de las costas que haya abonado todos los gastos³². En estos casos, el Letrado, Procurador, Perito y demás personas intervinientes, pueden dirigirse, no a su cliente para reclamar el pago, sino que pueden acudir directamente a la Secretaría del órgano jurisdiccional, presentando minuta detallada de sus derechos u honorarios y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieren suplido, de conformidad con el apartado 3 del artículo 242; así lo expone la sentencia del TS de 17 de noviembre de 2004 citada con anterioridad.

Como no estamos ante un crédito del profesional que interviene, Letrado o Procurador, sino de un crédito de la parte vencedora en el proceso, la jurisprudencia también ha debido construir una artificiosa tesis en virtud de la cual en realidad estos profesionales, si bien presentan ante la Secretaría

³² Así lo expresa la sentencia del TS de 20 de marzo de 1996 (RJ 1996\2247): «el derecho a ser reintegrado de los honorarios de letrado corresponde a la parte en todo caso, independientemente de que hayan sido satisfechos o no a través del procurador». En el mismo sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 1999 (RJ 1999\8232) y la de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667).

del órgano judicial sus minutas (no se cita como justificante, por tanto, la factura), lo están haciendo en nombre de la parte beneficiada por la condena en costas para que esta pueda reclamar el pago de las costas procesales al condenado³³.

Y, como se ha examinado, el TS³⁴ incluso prevé que las tasaciones de costas puedan ser percibidas por el Letrado o el Procurador, de forma que, si estos habían obtenido previamente de su cliente el abono de los gastos, deberán reintegrar al mismo el importe, que incluirá la cuota de IVA; mientras que si no hubieran sido previamente satisfechos, se hacen pago con la entrega por la Secretaría del órgano judicial de dichos gastos a estos profesionales.

Sin embargo, aún queda por examinar una cuestión de especial trascendencia que también ha sido abordada en alguna ocasión por el propio TS (Sala de lo Civil), y es la consideración de las cuotas de IVA como gasto que deba ser objeto de reintegro. Se ha señalado de manera reiterada por la jurisprudencia que la condena en costas supone la indemnización por el vencido en el proceso a la parte vencedora de los gastos que a esta le ha ocasionado el proceso. Cuando esta tiene el carácter de empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto que genera el derecho a deducir las cuotas soportadas, el IVA repercutido por el Letrado, Procurador, Peritos, etc., será deducible en las declaraciones-liquidaciones relativas al impuesto, recuperando de esta manera la cuota soportada. Desde este punto de vista, si la condena en costas supone la indemnización de los gastos ocasionados en el proceso a la parte vencedora, debería determinarse si el impuesto recuperado en la forma expuesta supone o no un gasto para ella y, en este sentido, debe considerarse que no ha supuesto gasto en la medida en que haya podido deducir la cuota soportada.

La Sala de lo Civil del TS ha conocido directamente de este problema, aunque siempre desde la óptica del principio de justicia rogada que supone el proceso civil y, por tanto, correspondiendo la carga de la prueba a la parte condenada en costas, quien deberá acreditar que el IVA no ha supuesto un gasto para el favorecido por las costas. Así, la sentencia (n.º 1173/2002, Impug. Honor. 3736/1996) de 27 de noviembre (RJ 2002\10389)³⁵ ha señalado: «La alegación de que "la Cámara ha podido deducirse, en sus autoliquidaciones del impuesto, el importe del IVA repercutido en las minutas de honorarios por el letrado y el procurador" no es atendible porque se trata de una cuestión ajena a este procedimiento y no pasa de ser una mera especulación sin ninguna concreción específica». De ello se deduce que el órgano jurisdiccional parece aludir a la incompetencia para conocer de cuestiones relacionadas con la imposición de los servicios prestados por el Letrado o el Procurador y así lo señala también de manera más específica en la sentencia n.º 114/2005 de 1 de abril de 2005 (Sección 1.ª) (RJ 2005\2698): «La Xunta no cuestiona el hecho imponible, ni el tipo aplicado, ni ninguna razón por la que no estuviese sujeta al IVA, por lo que no se produce ninguna contienda que tuviese que ser

³³ Esta tesis sobre la justificación de los gastos, de conformidad con el artículo 242.2 y 3 de la LEC, podemos examinarla, entre otras, en las siguientes resoluciones: auto de la Audiencia Provincial de Cádiz (Sección 8.ª) de 16 de abril de 2002 (rec. apelación 88/2002) (AC 2002\929); sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante n.º 531/2002 (Sección 7.ª) de 10 de octubre de 2002 (Impug. Honor. 329/1998) (AC 2002\1763); auto de la Audiencia Provincial de Madrid n.º 36/2004 (Sección 11.ª) de 30 de enero de 2004 (recur. apelación 719/2002) (AC 2004\1572); sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara (Sección 1.ª) de 14 de julio de 2004 (rec. apelación 158/2004) (JUR 2004\216226). También la sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª) de 12 de enero de 2004 (Impug. Honor. 8435/1998) (RJ 2005\2667).

³⁴ Sentencias que comentamos en este trabajo y las que indica en las mismas.

³⁵ En el mismo sentido, la Sentencia n.º 1164/2002, de 25 de abril de 2002 (RJ 2002\10388).

resuelta por órgano judicial de otra jurisdicción, que es a lo que se refiere la sentencia de la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este TS, en la que la Xunta se apoya».

No obstante, ambas sentencias no son clarificadoras de la posición de la Sala 1.ª, pues no hay pronunciamiento expreso sobre la incompetencia para conocer de estas cuestiones, pero sí parece concluir que la parte condenada en costas, de alegar la falta de carácter de gasto de la partida del IVA, deberá acreditarlo.

Sí resulta más esclarecedora la posición de la Sala Primera en relación a la cuestión de la sujeción o no de la operación al impuesto. Así la sentencia n.º 160/2004 (Sección 1.ª) de 26 de febrero de 2004 (RJ 2004\1747) en la que se plantea por la parte condenada en costas directamente la no sujeción al IVA de la prestación de servicios efectuada por el Letrado a su cliente beneficiario de las costas, acudiendo, como se ha señalado, a la necesidad de acreditar su postura por el condenado en costas: *«El presente incidente de impugnación de honorarios (...) tiene como única causa de discrepancia el haberse incluido una partida por el concepto de IVA, lo que al juicio del impugnante infringe el artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, porque el Letrado minutante se halla vinculado al organismo público (Ayuntamiento de...) en cuya defensa actuó en el recurso de casación. La reclamación no puede ser estimada porque el precepto mencionado dispone que "no están sujetos a dicho impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial" y como tal hipotética vinculación ha sido negada por el afectado y por el impugnante no se ha probado, como le incumbía, su realidad, la alegación carece de base fáctica que coincida con el supuesto normativo, siendo por lo demás incuestionable que le corresponda al alegante la carga de la prueba por tratarse de un hecho constitutivo de su pretensión impugnatoria».*

En el mismo sentido, la sentencia n.º 1068/2003 (Sección Única) de 6 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8263), había mantenido una tesis análoga en relación con la misma cuestión: *«En lo que hace referencia al carácter indebido de la partida correspondiente al IVA, aun cuando es cierto que el artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992 dispone (...), sin embargo no concurre esta previsión normativa en el caso, pues el Letrado aludido niega la existencia de tales relaciones, y la parte alegante, a quien le incumbía la carga de la prueba, no intentó el acreditamiento de su afirmación».*

Con ello, la Sala de lo Civil reconoce la posibilidad de entrar a conocer de cuestiones fiscales, a través de la acreditación por el condenado de la inexistencia de gasto fiscal para el beneficiario, o bien de la improcedencia de la partida en la minuta extendida por el Letrado o el Procurador directamente presentada en la Secretaría del órgano judicial. Resulta lógica esta conclusión al ser el impuesto una partida más dentro de la tasación de costas, considerando además que quien alegue la inexistencia de gasto debe acreditarlo.

4.2. La condena en costas por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como ya se ha señalado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo mantiene también la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas, la consideración de crédito de la parte vencedora ³⁶ y la

³⁶ Entre otras, sentencia de 18 de junio de 2003 (Sección 6.ª, recurso 4978/1997) o el auto de 17 de diciembre de 2001 (Sección 1.ª, recurso súplica 947/1998).

interpretación que del artículo 242 de la LEC se ha indicado anteriormente³⁷. Es importante, a fin de comprender la posición de esta Sala, esta última consideración, pues el órgano judicial distingue, al igual que la jurisdicción civil, si los gastos habían sido abonados previamente por la parte beneficiada por la condena en costas, en que deberá presentar los correspondientes justificantes (no se alude a facturas, sino al documento justificativo del abono de los gastos), o si todavía no han sido abonadas, en cuyo caso basta instar la Tasación presentando tan solo las minutas (no facturas) no pagadas de los acreedores del beneficiado en la condena en costas (Letrado, Procurador, Peritos) y cuyo devengo está justificado por su intervención en el proceso que se encuentra debidamente documentada, y estos acreedores podrán presentar las minutas directamente en la Secretaría del órgano judicial.

La Sala, de forma reiterada, ha mantenido que, respecto a la repercusión del IVA, «*la tasación de costas alcanza exclusivamente a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión del IVA*»³⁸, añadiendo que sobre la misma «*no puede hacerse una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, por corresponder la competencia a la Administración y no a este Tribunal, que no puede actuar en esta materia preventivamente*» por lo que: «*no resulta procedente incluir dicha partida en la tasación de costas*»³⁹ o no se permite adición alguna por repercusión del IVA; por ello, concluye que: «*es doctrina reiterada (...), consistente en que el IVA, en estas circunstancias no tiene la naturaleza de costas procesales, razón por la cual no se incluye en la tasación de costas*»⁴⁰, y ello «*responde a la naturaleza extraprocesal de estas cuestiones, ajenas en sí mismas al contenido de las diferentes partidas de gastos procesales que la tasación debe incorporar*»⁴¹.

La posición de la Sala de lo Contencioso-Administrativo no es coincidente con la de la Sala de lo Civil, pues la primera mantiene la exclusión de la cuota de IVA del concepto de tasación de costas, mientras que la segunda sí incluye esta partida. Ahora bien, la cuestión será si la tesis de lo contencioso implica que no pueda repercutirse el impuesto o que no deba abonarlo la parte condenada en costas.

³⁷ Así, en la Sentencia de 12 de enero de 2004 (Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) (RJ 2005\2667): «a) Si bien la literalidad del artículo 242.2 de la LEC 1/2000 obligaría a la parte beneficiada por la condena en costas a que, antes de instar su tasación, haya abonado todos los gastos, incluidos los relativos a su Letrado y Procurador, la normalidad de las costas obliga a pensar que los conceptos antes indicados pueden ser comprendidos en la Tasación sin necesidad de previa factura, pues el devengo de los mismos resulta acreditado por la propia intervención de tales profesionales (documentada en los autos); b) El artículo 243.3 de la citada Ley autoriza a los Abogados y Procuradores que hayan intervenido en el juicio y tengan algún crédito contra las partes que deba ser incluido en la Tasación de Costas, a dirigirse, no a la parte por cuya cuenta hayan actuado, para reclamarle el pago, sino directamente a la Secretaría del Tribunal, presentando al efecto minuta detallada de sus Honorarios y Derechos y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieran suplido».

³⁸ Autos del TS (Sección 6.ª, Tas. Costas 8743/1994) de 21 de junio de 2000 (RJ 2000\7620) y de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impug. Honor. 1131/2002) (RJ 2006\1203), entre otras resoluciones.

³⁹ Auto de 12 de diciembre de 2001 (Rec. 2928/1994) (RJ 2002\738), sentencia (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 1373/2001) de 20 de mayo de 2005 (RJ 2005\5770), sentencia (Sección 3.ª, Inc. Tasa. Costas 6179/2001) de 11 de abril de 2005 (RJ 2005\3136), auto (Sección 1.ª, Tas. Costas 9606/1998) de 26 de febrero de 2001 (RJ 2001\4347), entre otras.

⁴⁰ Auto (Sección 2.ª, Impug. Honor. 5368/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7814).

⁴¹ Sentencia (Sección 3.ª) de 13 de diciembre de 2001 (RJ 2001\10668).

Respecto del primer punto, la Sala, de manera constante y reiterada, ha señalado que el criterio anterior «no puede entenderse en el sentido de que esta Sala considere que en los casos de que se trata no proceda repercutir cantidad alguna por el concepto de IVA, sino simplemente en el de que, al estar las cantidades a incluir en una tasación de costas en directa relación con actuaciones profesionales llevadas a cabo en un proceso, no es procedente, si se tiene en cuenta, además, lo antes dicho, la inclusión en aquella de cantidades por el concepto al que se viene aludiendo»⁴².

De manera más explícita, señala en otras ocasiones que: «ello no implica que el Letrado y los Procuradores minutantes no vengan obligados, por imperativo del artículo 88 de la LIVA y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos (...) el IVA correspondiente, cuestión esta distinta a la de que sobre tal repercusión la Sala haga una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, ya que, como queda dicho, si surgiera contienda entre los sujetos implicados –sujeto pasivo del impuesto y quién debe soportarlo por venir obligado al pago–, la misma debe ser resuelta por la Administración en la forma antes dicha y no por este Tribunal que no puede actuar en esta materia, ni en ninguna otra de índole administrativa, previamente»⁴³.

Esto es, la Sala, si bien no se pronuncia sobre la partida correspondiente al IVA, considerándola no incluida en la tasación de costas, no por ello descarta que deba repercutirse por el profesional, Letrado, Procurador o Perito. Es más, añade que estos deben repercutir la cuota de IVA cuando legalmente corresponda y deben hacerlo en las minutas que presenten en la Secretaría del órgano judicial, no precisando de factura, puesto que ya se ha indicado anteriormente que no se precisa de justificante cuando los honorarios de estos profesionales no hayan sido abonados todavía por el vencedor en el proceso y, en estos casos, la Sala no exige factura, bastando la minuta⁴⁴.

En definitiva, las minutas presentadas por estos profesionales deberán incluir, cuando corresponda, la partida de IVA⁴⁵. La cuestión será quién deberá pagarlo y respecto de ello, de manera constante también en las resoluciones a las que se ha hecho referencia, indican que si surge contienda entre los sujetos implicados, que lo serán el sujeto pasivo del impuesto (Letrado, Procurador o Perito) y quién debe soportarlo, por venir obligado al pago, se resolverá por la Administración previamente.

⁴² Sentencia (Sección 2.ª, Inc. Tas. Costas 796/1996) de 18 de enero de 2005 (RJ 2005\3046), que alude a los autos de 30 de abril y 26 de noviembre de 1999 (RJ 1999\9958) y 15 de abril de 2002 (JUR 2002\132670).

⁴³ Autos del TS (Sección 3.ª, Tas. Costas 8743/1994) de 21 de junio de 2000 (RJ 2000\7620) y de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impug. Honor. 1131/2002) (RJ 2006\1203). Sentencias de 7 de julio de 1998 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), 23 de junio de 2000 (RJ 2001\5814) y de 1 de julio de 2000 (RJ 2000\6857), entre otras.

⁴⁴ Como excepción, el auto (Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) concluye: «sí hay, pues, repercusión del IVA, como sostiene el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, en su dictamen, realizada por el Abogado y el Procurador al Ayuntamiento de (...), parte beneficiada por la condena en costas), pero lo que no es posible y en esto se equivoca el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, es transformar el IVA soportado por el Ayuntamiento en costas (indemnización o resarcimiento) a pagar por (...), parte condenada al pago de las costas».

⁴⁵ Además de la jurisprudencia que venimos señalando, la sentencia (Sección 6.ª) de 10 de febrero de 2003 (RJ 2003\1080) señala: «Por lo que respecta al IVA, los Letrados y procuradores minutantes vienen obligados, por imperativo del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos [STS de 7 de julio de 1998 (RJ 1998\6061)] el IVA correspondiente».

Si tanto la jurisdicción civil como la contencioso-administrativa están de acuerdo en la interpretación del artículo 242.2 y 3, en el sentido de que los Letrados y Procuradores pueden dirigirse no a la parte por cuya cuenta hayan actuado para reclamarle el pago, sino directamente a la Secretaría del Tribunal, presentando al efecto minuta detallada de sus honorarios y derechos para que les sean abonados por la parte condenada en costas ⁴⁶, la Sala de lo Contencioso-Administrativo identifica al condenado en costas con la persona obligada al pago no solo de la tasación de costas, sino, también, de la partida correspondiente al IVA que los profesionales deben repercutir y a cuyo pago resulta obligada. Ello, según la jurisprudencia, no modifica la naturaleza de crédito a la parte vencedora contra la vencida, puesto que no se constituye la condena en costas a favor de los profesionales intervinientes en el proceso, ni siquiera por las cantidades que hubiera adelantado su cliente vencedor en el proceso ⁴⁷, pero como se ha indicado también reconoce la posibilidad de que el abono de ese crédito a favor de la parte favorecida en las costas se efectúe directamente a los acreedores de esta última a través de la presentación en la Secretaría del órgano judicial de las minutas. Todo ello supone el reconocimiento de unas circunstancias generalizadas en el común de los procesos, como es que los honorarios de los profesionales no han sido abonados todavía por el cliente favorecido en la condena en costas.

Esto es, tanto la jurisdicción civil como la contencioso-administrativa consideran que el condenado en costas debe abonar la cuota de IVA como una partida más de la indemnización por los gastos ocasionados al vencedor en el proceso, situándose la discrepancia en que para la primera será una partida a integrar en la tasación de costas, mientras que para la segunda no. A ello se añade que la jurisdicción civil entra a conocer de si ha sido un gasto o no del vencedor (mediante la acreditación por el condenado en costas de la inexistencia del gasto), mientras que la Sala de lo contencioso-administrativo a continuación señala que si surge contienda, se planteará previamente ante la Administración.

La Sala de lo contencioso-administrativo alude continuamente a que la controversia surge entre los sujetos implicados, que son el sujeto pasivo del IVA (Letrado o Procurador) y quien debe soportarlo por venir obligado al pago (el condenado en costas), reconociendo de esta manera legitimación al condenado en costas para iniciar los procedimientos administrativos tendentes a determinar la cuantificación del impuesto, tanto en lo que se refiere a la sujeción al impuesto, como su exención, tipo impositivo o base imponible entre otros elementos.

Pero a partir de ahí, surgen distintas cuestiones desde el punto de vista fiscal; así, el documento acreditativo de la repercusión, puesto que, según la Sala, se efectuará en la minuta, mientras que la LIVA y sus normas de desarrollo exigen que se efectúe en factura si el destinatario quiere deducir el

⁴⁶ Así, el auto (Sección 2.ª) de 17 de junio de 1999 (RJ 1999\6368), si bien referido a la anterior LEC, señala: «Aun cuando la condena en costas atribuye a la parte que obtuvo el pronunciamiento favorable un crédito contra la que fue condenada a su pago –y en este sentido es solo ella y no su representación procesal y dirección técnica la que lo ostentaba–, cuando su exacción tiene lugar tras el incidente de tasación (...), este crédito, en principio solo reconocido a la parte, como se ha dicho, se atribuye específicamente a los profesionales que intervinieron en su defensa y representación, como lo evidencia el hecho de que puedan ser ellos mismos los que presenten la nota de derechos y la minuta de honorarios conforme a lo establecido en el primero de los preceptos acabados de citar, o que, aun pudiéndolo hacer por medio del Procurador de la parte a quien haya defendido, sea su exclusiva intervención –no la de la parte representada y defendida– la que se erige en elemento determinante de la cuantificación que habrá de determinar el Secretario del Tribunal».

⁴⁷ Auto (Sección 1.ª, rec. súplica 947/1998) de 17 de diciembre de 2001 (RJ 2002\695).

impuesto. En segundo lugar, el destinatario de los servicios sigue siendo el cliente beneficiario de la condena en costas, puesto que el propio TS mantiene que el *«hecho de la condena no modifica la relación material en que cada parte se halla con su Letrado, Procurador y peritos, de modo que el derecho a percibir sus honorarios y emolumentos reconocidos a estos existe frente a la parte que los nombra, no frente al condenado»*⁴⁸, y la repercusión como tal se efectuará por el profesional a su cliente.

En ocasiones, la Sala de lo Contencioso distingue entre repercusión y obligación de pago, consecuencia de la indemnización que supone la condena en costas. Así, en la sentencia (Sección 6.^a, rec. 3027/1999) de 30 de noviembre de 2005, ha señalado tras exponer la tesis general que venimos exponiendo: *«Sentado lo anterior (...) el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado»* (que en el proceso había sido condenado al pago de las costas procesales) *«sino ante un reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquel realizados»*⁴⁹. Añade el auto (Sección 1.^a, rec. súplica 947/1998) de 17 de diciembre de 2001 (RJ 2002\695), tras indicar que estamos ante un crédito compensatorio, que el hecho imponible del IVA se producirá cuando el cliente del profesional, el favorecido por la condena en costas, *«pague sus minutas de derechos o de honorarios al Procurador y al Letrado intervinientes en el proceso, pero no cuando la referida mercantil cobre la indemnización que nos ocupa de la Administración»*. De esta manera se da solución a la cuestión anterior, de forma que el destinatario de la prestación de servicios del profesional es el cliente, que es quien soporta el impuesto.

Ahora bien, con ello vuelven a plantearse las mismas cuestiones que ya se han apuntado en el tratamiento de las costas por la jurisdicción civil, esto es, el vencedor en el proceso, si es empresario o profesional con derecho a deducir el impuesto, se encontrará ante la siguiente situación: habrá deducido el impuesto abonado al recibir la factura del Letrado o Procurador, a la que tiene derecho y a su vez el profesional mantiene la obligación de expedirla y entregársela cuando la parte vencedora no ha abonado partida alguna al respecto; o bien, habiéndola abonado con anterioridad obtiene el reintegro de lo satisfecho al presentar el justificante de pago. Ello sucede cuando el beneficiario en la condena, como se ha indicado es un empresario o profesional con derecho a la deducción del impuesto o en la medida en que genere el derecho a la deducción, no cuando el beneficiario es un particular o una persona que no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto.

También debe indicarse que esta postura de la Sala de lo Contencioso del TS no es seguida de manera uniforme por todo el ámbito jurisdiccional en este orden. Basta así indicar que determinados Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) siguen la tesis sustentada por la jurisdicción civil, siendo exponente de ello la sentencia 853/2004 del TSJ de Navarra de 13 de septiembre de 2004 (rec. 21/2004, NFJ018966)⁵⁰.

⁴⁸ Auto citado en la nota anterior, que se refiere a la sentencia del TS de 28 de febrero de 1929.

⁴⁹ Centro de Documentación Judicial, Id. Cendoj 28079130062005100521. Página Web del CGPJ.

⁵⁰ «Se circunscribe, así, la cuestión analizada a determinar la procedencia de la inclusión en la tasación de costas en el IVA, respecto a lo que se ha de decir que es criterio reiterado de esta Sala, que tal concepto es incluíble en la tasación de costas. Al respecto ha de traerse a colación la sentencia de esta Sala de 5 de julio de 2001, rollo de apelación 49/2001, conforme a la cual "Esta Sala tiene declarado al respecto, despejando así toda sombra de duda, que puesto que el Abogado, como sujeto

También la Sala de lo Contencioso se ha planteado si el órgano judicial puede y debe conocer de las cuestiones que plantea el condenado en costas sobre la repercusión concreta del impuesto (sujeción, exención, etc.). No obstante, a diferencia de la Sala de lo Civil, que, de conformidad con el principio de justicia rogada que preside el orden civil exigía que quien alegaba la no sujeción o exención (el condenado en costas) acreditase su postura, la Sala de lo Contencioso vuelve a remitir la cuestión a su planteamiento a la Administración, ratificando así sus tesis sobre la legitimación del condenado en costas para acudir a la Administración Tributaria para dirimir la controversia tributaria. Así, en el auto (Sección 2.^a, Inc. Tas. Costas 3941/1994) de 16 de octubre de 2001 (RJ 2002\119), indica: «*en cuanto a la discutida exención o no del IVA a favor del Estado, esta Sala mantiene, después de algunas vacilaciones, doctrina reiterada y ya completamente consolidada, consistente en que esta es una cuestión tributaria ajena y distinta a la propia fijación de los honorarios profesionales, de manera que debe plantearse ante el Tribunal Económico-Administrativo competente, siguiendo el procedimiento establecido para las reclamaciones sobre repercusión tributaria, regulado en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (...), por lo que esta Sala debe abstenerse de entrar a conocer de la repercusión del IVA al Estado que pretende la parte recurrida, en este incidente de impugnación de la tasación de costas*».

Al respecto, debe señalarse que el artículo 232.1 de la LGT reconoce legitimación para promover las reclamaciones económico-administrativas a los obligados tributarios, entre los que se encuentran tanto los obligados a repercutir como los obligados a soportar la repercusión (en nuestro caso el Letrado y el Procurador de un lado como sujetos que repercuten y su cliente como sujeto obligado a soportar fiscalmente la repercusión), y además a «*cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria*», que permite incluir cualquier posición jurídica que se encuentre en relación con la actuación de repercusión tributaria por IVA ⁵¹, aunque no se trate de intereses directos ⁵². Si bien algunos autores ⁵³ mantienen lo extremadamente difícil que es en la práctica encontrar titulares de intereses legítimos que no sean obligados tributarios, dado que no pueden alterarse los elementos de la obligación o relación jurídico-tributaria por convenio o pacto entre particulares, sin embargo, en la situación que examinamos nos encontramos ante una carga legal impuesta al vencido en el proceso judicial que, como se ha indicado, no altera la relación

pasivo del IVA, viene obligado a repercutir su importe en la persona a quien prestaron sus respectivos servicios, el incluirlo en la tasación de costas no tiene otra finalidad que la de resarcir al favorecido por la condena en costas de lo efectivamente abonado a su representación y defensa, razón por la que es rechazable la impugnación del Abogado del Estado. (Sentencias del TS 14-7-2000, 2-3-2000...). Y es que el acreedor de las cantidades procedentes por costas no son los profesionales del derecho (representantes y/o defensores de las partes) que intervienen en el proceso sino las propias partes (el cliente) y si las costas no tienen otra finalidad que la de resarcir al favorecido por la condena en costas de lo efectivamente abonado, conforme a derecho, a su representación y defensa y el favorecido (la parte) ha satisfecho una determinada cantidad a su representante/defensor (el IVA es una partida que integra los honorarios profesionales y que debe ser abonada, por imperativo legal, por el cliente al hacer efectiva la minuta de los profesionales que le han prestado sus servicios) es esa cantidad la que debe ser objeto de restitución, conforme a derecho en su caso, mediante la oportuna tasación.»

⁵¹ En este sentido se pronuncia J.A. LOZANO RUIZ, *Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión Tributaria y Reposición)*, en colaboración con E. ARAGONÉS BELTRÁN y J.R. MOURENZA DÍAZ, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, 2005, pág. 198.

⁵² F. PALACIO RUIZ DE AZAGRA, en la obra colectiva *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Registro de Economistas y Asesores Fiscales y CEF, 2004, págs. 1.114 y 1.115.

⁵³ Así, J.I. RUIZ TOLEDANO, en la obra colectiva *Revisión de Actos Tributarios, Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez*, Instituto de Estudios Fiscales y CEF, 2006, págs. 255 y 256.

jurídico-tributaria entre el obligado a repercutir y el obligado a soportarla, pero sí impone la carga de su abono al vencido en el proceso y por ello lo sitúa en una posición jurídica que le permite, tal como se desprende de la tesis de la jurisdicción contencioso-administrativa, iniciar los procedimientos administrativos que determinen la obligación de repercutir o de su contenido y la obligación de soportar la repercusión.

5. LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (DGT)

La DGT había entrado a conocer en alguna ocasión sobre la repercusión del IVA en las minutas de los Letrados y Procuradores, como en la consulta 1921-98, de 11 de diciembre de 1998, en un supuesto de condena en costas de honorarios a favor de letrados que prestaban servicios profesionales en Entidades Públicas: *«Los servicios de defensa del abogado a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que depende, aunque se facturen a la parte contraria en los litigios seguidos a instancia de la empresa o de un tercero y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho impuesto en las minutas facturadas por los abogados, independientemente de que tengan que reintegrar el importe de las costas a la referida empresa o de que, por el contrario, constituya una mayor retribución por su trabajo. La no sujeción al Impuesto de los honorarios del Letrado en estos casos se ha reconocido en la sentencia del TS de 28 de octubre de 1991»*⁵⁴.

No obstante la anterior consideración, ha sido general el criterio mantenido por la DGT de no ser competente para pronunciarse sobre si el importe de las costas debe comprender o no la cuota del IVA que los Letrados y Procuradores repercutan a la parte contraria (la beneficiada en costas) por los servicios que les hayan prestado (Consulta 1139-00 de 19 de mayo de 2000). Esta misma conclusión, con esta precisión es sustentada por la Consulta 1174-04, de 3 de mayo de 2004 (NFC019232) planteada por un Secretario judicial: *«esta Dirección General no es competente para determinar cuál debe ser el contenido y los requisitos a que debe ajustarse la minuta de honorarios a presentar a efectos de la ejecución de la condena en costas de la parte contraria de la entidad financiera cliente del consultante»*, aunque no obstante, la DGT añade que esta cuestión ya ha sido resuelta por el TS y así, en la consulta transcribe la sentencia de 12 de julio de 2000, de la Sala de lo Civil, acogiendo así la postura de esta jurisdicción, en contra de la posición de la Sala de lo Contencioso; si bien con posterioridad (Consulta V1617-06 de 28 de julio de 2006) alude a la sentencia del TS, Sala de lo Contencioso, de 30 de noviembre de 2005 (rec. 3027/1999), que ha sido recogida en este trabajo con anterioridad al examinar la tesis de esta jurisdicción.

Así pues, la DGT no entra a conocer del contenido de la tasación de costas que corresponde a los órganos jurisdiccionales de conformidad con la LEC, pero sí ha mantenido de manera reiterada la misma posición que el TS respecto de la naturaleza del pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso judicial, en el sentido de considerarlo una indemnización que

⁵⁴ En sentido análogo, la consulta 0847-01 de 30 de mayo de 2001 indica: *«no están sujetos al IVA los servicios prestados por un abogado a la propia empresa a la que está vinculado por relaciones laborales. Los servicios de defensa de los abogados a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que dependen –aunque se facturen a la parte contraria en los litigios por ser esta la condenada en costas– y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho Impuesto en las minutas facturadas por los abogados»*.

no constituye contraprestación de operación alguna gravada por IVA, como ya se ha expuesto con anterioridad ⁵⁵.

Señalado lo anterior, sí que entra a conocer de la relación jurídica entre el profesional, Letrado o Procurador, y el cliente que ha contratado sus servicios y así concluye que las consideraciones anteriores deben entenderse sin perjuicio de la sujeción al IVA de los servicios que pudieran haber sido prestados a la parte que ha de percibir las cantidades en concepto de costas judiciales por los profesionales que actúen en el ejercicio independiente de una actividad empresarial o profesional, «con independencia del hecho de que sea precisamente el importe de tales servicios, en su caso, IVA incluido, el que haya de tenerse en cuenta para determinar las costas judiciales que habrá de satisfacerle la otra parte en el proceso» (Consulta V1617-06 de 28 de julio de 2006) ⁵⁶, con lo que viene a recoger nuevamente la tesis de la jurisdicción civil, en el sentido de que en las costas se incluye el IVA, en contra de la posición de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La relación jurídico-tributaria se establece pues entre el profesional y su cliente y, por ello, la DGT ⁵⁷ señala que «de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84.uno.1.º y 88, ambos de la Ley 37/1992, los referidos empresarios o profesionales, en su condición de sujetos pasivos del IVA que gravaría los referidos servicios, estarían obligados a efectuar la repercusión de dicho Impuesto sobre el cliente con el que han concertado la prestación de los servicios, destinatario de tales servicios, mediante la correspondiente factura expedida para este último ajustada a lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en la que la cuota del Impuesto repercutida (importe resultante de aplicar a la base imponible del Impuesto en tal operación el tipo de gravamen que corresponda) debe consignarse de manera separada de la base imponible. El cliente destinatario de los servicios y de la factura correspondiente a los mismos está obligado a soportar la repercusión del Impuesto que le efectúen los referidos empresarios o profesionales, siempre que tal repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley 37/1992 y en las normas que la desarrollan» ⁵⁸.

Como puede observarse, la DGT mantiene la misma posición que el TS respecto a la consideración de las dos relaciones jurídicas que surgen: la del profesional con su cliente, y la de este con el condenado en costas. La primera queda en su caso sujeta y no exenta de IVA (con las excepciones de que el profesional actúe en el ejercicio de relaciones laborales ⁵⁹ o consecuencia del turno de oficio), mientras que la segunda es una operación no sujeta al IVA, pues la contraprestación tiene

⁵⁵ Entre otras muchas consultas, 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005, 0266-05 de 10 de junio de 2005 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

⁵⁶ En el mismo sentido, entre otras, las consultas 0154-05 de 11 de abril de 2005 y 0172-05 de 25 de abril de 2005.

⁵⁷ Consultas 1174-04 de 3 de mayo de 2004 y 0100-05 de 9 de marzo de 2005.

⁵⁸ La Consulta 0154-05 de 11 de abril de 2004, tras exponer la posición reiterada en ocasiones anteriores sobre la naturaleza de las costas, la independencia de las relaciones jurídicas y la inclusión del IVA en las costas judiciales, concluye que: «el consultante, en su condición de sujeto pasivo del IVA que grava los servicios prestados con carácter independiente a sus clientes, está obligado a efectuar la repercusión del Impuesto sobre aquellos, mediante la expedición de la correspondiente factura ajustada a lo dispuesto en el referido Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación».

⁵⁹ Consultas 1921-98 de 11 de diciembre de 1998 (NFC009038), 0847-01 de 30 de abril de 2001 y 154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), entre otras.

naturaleza indemnizatoria. Y, como consecuencia de esta postura, el cliente del Letrado o Procurador, beneficiario de la condena en costas, como tiene el deber de soportar el impuesto repercutido por estos, si a su vez es sujeto pasivo del IVA porque actúa en ejercicio de una actividad empresarial o profesional, podrá deducirse el impuesto soportado en la medida en que genere el derecho a esta deducción, efecto del principio de neutralidad del impuesto, con independencia de que obtenga el reintegro de las cantidades abonadas al Letrado o Procurador o que se abonen las cantidades directamente a estos por haber presentado las minutas ante la Secretaría judicial y no hubieran sido hechas efectivas previamente por el beneficiario en la condena en costas. Recordemos que la LIVA exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales para poder deducir el impuesto por quien genera el derecho a ello, pero en ningún momento es exigible el pago efectivo de las cuotas para ejercitar materialmente el derecho, con excepción del impuesto soportado en las importaciones ⁶⁰.

El cliente del Letrado o Procurador es el destinatario de los servicios prestados por estos ⁶¹, quien debe soportar la repercusión y, por tanto, el único que genera el derecho a la deducción del impuesto. Si además tenemos en cuenta que la deducción podrá ejercitarla desde el momento en que se haya producido el devengo (además de estar en posesión del documento justificativo correspondiente la factura emitida por el profesional), nos encontramos ante el hecho de que generalmente habrá deducido el impuesto con anterioridad a la percepción de la indemnización. En definitiva, la cuestión que con anterioridad se ha suscitado en relación al cobro de unas cantidades previamente deducidas por el beneficiario empresario o profesional o la posibilidad de deducción de unas cuotas que no van a ser abonadas al profesional porque van a ser hechas efectivas por el condenado en costas, no queda resuelta tampoco por la DGT, que queda sometida a la constante jurisprudencia del TS, bien por la Sala de lo Civil, o por la de lo Contencioso-Administrativo, cuyos efectos son análogos.

La DGT reconoce así que no existiendo operación sujeta a tributación entre el beneficiario y el condenado al pago de las costas, no procede la expedición de factura alguna, «*sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente*» ⁶², reconociendo lo que anteriormente se ha puesto de manifiesto tanto por la jurisdicción civil como por la contencioso-administrativa, en el sentido de que, de un lado, si a la parte beneficiaria se le reembolsan los gastos procesales a través de la tasación, deberá acreditar la satisfacción de los mismos aportando los correspondientes justificantes de pago, de conformidad con el artículo 242.2 de la LEC; o bien, de otra parte, podrán ser presentados, si todavía no han sido satisfechos, por el

⁶⁰ Artículos 92 y siguientes de la LIVA.

⁶¹ La Consulta 1633-02 de 30 de octubre de 2002 (JT 2003\145) indica: «La doctrina de esta Dirección General, recogida entre otras, en contestación a la consulta de 29 de enero de 1999, que recoge el criterio contenido por Resolución de 23 de diciembre de 1986, señala que se debe considerar que el destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto es aquel que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el empresario o profesional que realiza la operación es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Al respecto cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito), para pretender tal prestación. Por lo tanto, de acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, el cliente destinatario de los servicios y de la factura correspondiente a los mismos (la parte que ha de percibir las cantidades en concepto de costas), estará obligado a soportar la repercusión del Impuesto que le efectúe el profesional del Derecho, siempre que tal repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley 37/1992 y en las normas que la desarrollan».

⁶² Consulta 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517), entre otras.

Letrado o el Procurador, presentando ante la Secretaría judicial la minuta al efecto, sin necesidad de que sea factura, pues su intervención en el proceso ha quedado acreditada ⁶³. Añade la DGT, en la consulta que se acaba de citar como conclusión que *«la entidad a favor de la cual se ha determinado el cobro de las costas, a cuyo pago ha sido condenada la entidad consultante, no está obligada a expedir factura por dicho cobro, sin perjuicio de que dicha circunstancia pueda justificarse mediante cualquier otro documento, como es el justificante de pago de la tasación de costas emitido por el secretario del juzgado»*.

La factura, pues, se extiende entre el profesional y su cliente, destinatario de los servicios del primero, como se ha indicado, y no al condenado al abono de las costas. Así se deduce también la consulta 1174-04, de 3 de mayo de 2004, a raíz de su planteamiento por un Secretario judicial. No obstante, llama la atención de esta consulta que, tras exponer la Subdirección de Impuestos sobre el Consumo la tesis anterior, se añade que la Subdirección General de Tributos (en informe de 13 de abril de 2004), respecto al deber de colaboración e información que, de acuerdo con la LGT tienen los órganos jurisdiccionales, *«entiende que el juzgado o tribunal, en la medida que conoce las minutas de los profesionales a efectos de su integración en el concepto tasación de costas a que se refiere la LEC, debe informar a la Administración tributaria de la negativa a expedir facturas o de irregularidades cometidas por los profesionales en la emisión de las mismas, ya que (...) los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen»*. Este deber de información no puede referirse a la obligación de expedir factura por parte del Letrado o Procurador al condenado en costas, ya que, como se ha expuesto, los órganos jurisdiccionales consideran suficiente la minuta del profesional, máxime cuando nos encontramos ante una partida indemnizatoria, sino a la obligación de expedir factura por parte del profesional a su cliente beneficiario en costas; obligación de facturación que, sin embargo, deberá hacerse efectiva a través de los procedimientos administrativos ante los órganos económico-administrativos, estando legitimado para ello el beneficiario en la condena en costas para reclamar al profesional la emisión de la factura.

⁶³ Sentencia del TS (Sala 3.ª, Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667), sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara n.º 172/2004 (Sección 1.ª) de 14 de julio de 2004 (JUR 2004\216226), auto de la Audiencia Provincial de Madrid n.º 36/2004 (Sección 11.ª) de 30 de enero de 2004 (AC 2004\1572); sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante n.º 531/2002 (Sección 7.ª) de 10 de octubre (AC 2002\1763) y auto de la Audiencia Provincial de Cádiz (Sección 8.ª) de 16 de abril de 2002 (AC 2002\929), entre otras.