

Módulo 2



La fiscalidad y las obligaciones contables de las distintas formas de ejercicio

Aurora San Sebastián
Responsable contenidos fiscales
Wolters Kluwer

Obtener una visión global de las obligaciones fiscales que corresponden al ejercicio de la Profesión de Abogado, sea a título individual o colectivo.

Conocer las distintas obligaciones formales en los ámbitos tributario, contable, sobre conservación de documentación y en la emisión y entrega de facturas que afectan al ejercicio profesional.

Sumario

1. La tributación de los abogados
2. Ejercicio individual de la abogacía
3. Ejercicio colectivo de la abogacía
4. Obligaciones contables y formales

■ 1. La tributación de los abogados

El ejercicio de la abogacía —sea a título individual o colectivo— convierte al abogado o a la entidad a través de la cual prestan sus servicios, en contribuyente de diversos tributos y en sujeto obligado a cumplir las obligaciones formales que de ellos derivan.

La determinación de los rendimientos de su actividad y su tributación están sujetos y regulados de la misma manera que para otros profesionales que llevan a cabo una actividad económica o entidades de naturaleza colectiva, sin que exista un tratamiento fiscal diferenciado para abogados. Del mismo modo, cuando el trabajo de abogado se realiza por cuenta ajena, en el seno de una relación laboral especial, están sujetos a la misma normativa fiscal que la del resto de trabajadores por cuenta ajena, aunque son gastos deducibles para la determinación de los rendimientos de trabajo personal las cuotas satisfechas a colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, con el límite de 500 € anuales.

A lo largo de este Módulo se dará una visión global de las obligaciones fiscales que corresponden en cada caso, con el objetivo de conocer y valorar las consecuencias que supone optar por una u otra forma de ejercicio profesional. Se tratarán los aspectos básicos de los tributos que afectan al ejercicio, sus elementos esenciales y las principales obligaciones formales que les incumben.

■ 2. Ejercicio individual de la abogacía

□ 2.1. Tributación Directa. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

| 2.1.1. Rendimientos sometidos al impuesto

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter directo —recae sobre la persona física y no puede trasladarse a otras— y de naturaleza personal —sólo puede ser concebido por referencia a un persona determinada, sus circunstancias personales y familiares—, que grava la renta de las personas físicas en los términos fijados por la ley, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, y teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares.

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, en este caso del abogado, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Así quienes ejercen de manera individual la abogacía están sometidos al IRPF por la realización de su actividad de forma habitual, personal y directa por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona.

Los ingresos que el abogado percibe por su trabajo como profesional tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, y como tales están sujetos al IRPF, en la medida en que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Para que hablemos de rendimientos de actividades económicas es esencial la ordenación por cuenta propia de medios. Así, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad por la realización de actividades profesionales, habrá que tener en cuenta, si los medios de producción residen en el propio socio o en la propia sociedad para ver si nos hallamos ante rendimientos de actividades económicas o rendimientos de trabajo personal.

| **2.1.2. Ámbito de aplicación del Impuesto y cesión a las Comunidades Autónomas**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplica en todo el territorio español, aunque al tratarse de un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, en cada caso habrá de estarse a las particularidades que ello pueda suponer, dado que tienen capacidad normativa para poder determinar el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, las deducciones en la cuota

íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta y por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma.

Esa aplicación general ha de entenderse sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. No obstante, a los efectos de lo que se pretende en este módulo, los elementos esenciales del tributo y sus características principales tienen el mismo fundamento en todos los casos.

En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y las previstas en la propia Ley del IRPF.

| **2.1.3. Métodos de cálculo de rendimiento neto de actividades económicas**

Respecto a la actividad económica del abogado, es necesario conocer cómo ha de calcularse el rendimiento neto que haya obtenido a lo largo de un ejercicio económico, para lo cual existen tres sistemas: el método de Estimación Directa, el método de Estimación Objetiva y el método de Estimación Indirecta, de conformidad con la Ley General Tributaria.

La estimación directa supone utilizar las declaraciones o documentos presentados por el propio contribuyente —sin perjuicio de utilizar otros datos como los consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y

datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria—.

La estimación objetiva consiste en la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.

La estimación indirecta es un método subsidiario que puede aplicarse cuando no sea posible determinar las bases imponibles del contribuyente —por falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, por incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, por desaparición o destrucción de datos, etc.— y permite a la administración tributaria utilizar elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas. En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

» En el caso de los abogados la determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectúa por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

En el caso de los abogados la determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectúa por el método de estimación directa —salvo

que se diesen circunstancias que permitan aplicar el método indirecto—, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplica en los casos en que el importe neto de cifra de negocio, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 € en el año inmediato anterior y no se hubiera renunciado a dicha modalidad. En sentido contrario, la modalidad normal del método de estimación directa se aplica cuando el importe neto de la cifra de negocios supere los 600.000 € en el año anterior o cuando o se hubiera renunciado a la aplicación de la modalidad simplificada. La exclusión del régimen de estimación directa simplificada por rebasar el límite tiene efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

La renuncia a la modalidad simplificada se debe efectuar durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto y tiene una duración mínima de tres años, prorrogándose tácitamente con posterioridad, salvo que se revoque, debiendo ejercitarse tanto la renuncia como su revocación en los modelos de declaración censal. En caso de inicio de actividad, se ejercita en la declaración censal de inicio.

| 2.1.4. Determinación del rendimiento neto

En el sistema de estimación directa, el rendimiento neto se calcula por la diferencia entre los ingresos íntegros del contribuyente menos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos.

Aunque no es objeto de este módulo profundizar en el estudio de la legislación fiscal sobre los ingresos y los gastos que deben tenerse en cuenta para determinar el rendimiento neto, sí señalamos las principales cuestiones que en esta materia afectan al abogado. Para ello diferenciamos entre el Método de Estimación Directa Normal y el de Estimación Directa Simplificada.

De acuerdo con la normativa del impuesto, en el **Método de Estimación Directa Normal**, el rendimiento neto (ingresos menos gastos admitidos como tales) se determina conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se parte del resultado contable determinado conforme a las reglas del Código de Comercio y demás normativa mercantil y contable aplicable, corregido en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Nos remitimos por ello a los que sobre esta materia se expondrá más adelante. Además, si la actividad económica no supera en el ejercicio anterior la cifra de negocio de 10.000.000 €, los profesionales personas físicas aplican el régimen especial de las empresas de reducida dimensión, salvo la reserva de nivelación, que no tiene efectos en el IRPF.

Ahora bien, la normativa del IRPF establece unas especialidades relativas a los gastos, cuyo conocimiento es relevante para el abogado que utilice este sistema de estimación de su rendimiento neto.

Así, cabe destacar que no tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a planes de pensiones ni las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de que sí puedan ser consideradas reducciones de la base liquidable. Ahora bien, no todas

las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social son reducibles de la base imponible, sino sólo aquellas que tengan por objeto la cobertura de las contingencias de fallecimiento, invalidez, jubilación y dependencia severa o gran dependencia. La parte de las aportaciones destinadas a otras contingencias ni son gasto deducible ni reducen la base imponible.

No obstante, sí tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), cuando éstas actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite del 100% del equivalente de la cuota de cotización por contingencias comunes máxima correspondiente al Régimen de Trabajadores Autónomos que se apruebe cada año y, en los territorios forales, la cantidad publicada en su propia legislación. El exceso sobre el límite de la cuota máxima, en su caso, podría aplicarse a la reducción de la base imponible si cubre las contingencias de fallecimiento, invalidez, jubilación y dependencia severa o gran dependencia.

También se pueden deducir las retribuciones abonadas al cónyuge o hijos menores que convivan con el abogado siempre que trabajen habitualmente y con continuidad en su actividad con el oportuno contrato laboral y la afiliación a la Seguridad Social y que las retribuciones estipuladas no sean superiores a las de mercado conforme a

su cualificación profesional y al trabajo desempeñado.

Son asimismo gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él, siendo el límite máximo de deducción de 500 € por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 € si tienen discapacidad.

Por otra parte, en los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, son deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Además, los gastos de manutención del abogado incurridos en el desarrollo de su actividad, sólo podrán deducirse cuando se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, que son de 26,67 €/día en territorio nacional o de 48,08 €/día cuando el desplazamiento sea al extranjero.

A modo de ejemplo, pueden citarse como gastos más corrientes las compras de bienes efectuadas a terceros que se realicen para la obtención de

los ingresos y sean bienes integrantes del activo circulante —mercaderías, materias primas, material de oficina, etc., consumidos en el ejercicio— y se apliquen a la actividad durante el ejercicio; los gastos de personal incluyendo seguridad social y entidades de previsión en los términos indicados; los gastos de formación del personal; los arrendamientos; los pagos a profesionales independientes; las comisiones bancarias; gastos de publicidad; los suministros de electricidad y similares; las primas de seguro de los bienes dedicados a la actividad con ciertos límites; los tributos no estatales (p.ej. el IBI del despacho pero no la cantidad pagada por el propio IRPF); los gastos financieros para desarrollar la actividad si se cumplen las condiciones previstas en la ley y por último las amortizaciones del inmovilizado afecto a la actividad.

En el **Método de Estimación Directa Simplificada** el tratamiento fiscal es similar al anterior, siendo idéntico el cálculo de los ingresos, aunque existe un tratamiento más favorable de las amortizaciones del inmovilizado material y además existe un porcentaje fijo de deducción del 5% sobre el rendimiento neto en concepto de provisiones deducibles y de gastos de difícil justificación sobre el rendimiento neto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 € anuales.

Antes de comentar los demás aspectos del impuesto y su funcionamiento conviene, a los efectos de este módulo, destacar tres cuestiones que pueden tener incidencia práctica en la situación tributaria del abogado respecto del IRPF. Se trata de las reducciones del rendimiento neto, del criterio de imputación temporal de los

ingresos y de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

| 2.1.5. Reducciones del rendimiento neto

De acuerdo con la normativa del IRPF, los rendimientos netos con **un período de generación superior a dos años**, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como **obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, se reducirán en un **30%**, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo, sin que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplica la reducción pueda superar un importe de 300.000 € anuales.

Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en único período impositivo, las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, las indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas, los premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto y las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Se les da este tratamiento beneficioso fiscalmente a estas rentas para evitar la distorsión que supone la progresividad del impuesto en relación con este tipo de rendimientos.

A simple vista podría pensarse que la actividad de los abogados encaja en el supuesto de obtención de rendimientos con un período de generación superior a dos años, por cuanto es frecuente que la tramitación de un asunto se alargue en el tiempo hasta su completa

resolución. Sin embargo, la propia legislación del IRPF se encarga de aclarar que la reducción del 30% no se aplica a aquellos rendimientos que aun cuando puedan derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo como el señalado, procedan *“del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga ese tipo de rendimientos”*. Es por esa razón que la administración tributaria no reconoce esa posibilidad de reducción a los ingresos de los abogados al entender que se trata de una actividad en la que esa forma de percibir los rendimientos es la habitual. No obstante, el Tribunal Supremo ha sido más flexible y descarta que la imposibilidad de aplicar la reducción del 30%, pueda deberse a que se trate de un sector de actividad concreto, siendo preciso analizar la naturaleza de los ingresos de cada actividad. Así se establece en las sentencias del TS 19 de marzo de 2018 (rec. 2070/2017) y 20 de marzo de 2018 (rec. 2522/2017).

Actividades sugeridas



Localizar y comentar
Resoluciones de la Dirección General de Tributos y de Tribunales acerca de las rentas irregulares y la actividad del abogado

También es de aplicación la **reducción por rendimientos de actividades económicas**. Esta puede ser de dos tipos:

- Una primera, de 2.000 € y que adicionalmente, cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 €, puede ser de hasta 3.700 € anuales, dependiendo del importe de los rendimientos netos de actividades económicas.

Además, las personas con discapacidad que obtengan estos rendimientos, aplicarán 3.500 € anuales o 7.750 € adicionales en caso de necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Para aplicar esta reducción, es preciso que la totalidad de las prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica no vinculada o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada, que el conjunto de gastos deducibles de todas sus actividades económicas no exceda del 30% de sus rendimientos íntegros, que se cumplan las obligaciones formales, que no perciban rendimientos de trabajo, que al menos el 70% de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta y que no realice actividad económica en régimen de atribución de rentas. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada la reducción es incompatible con el gasto del 5% por provisiones y gastos de difícil, con el límite de 2.000 €.

- Cuando no se cumplan los requisitos para poder aplicar la reducción anterior, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 €, incluidas las de la propia actividad económica, podrán aplicar una nueva reducción del rendimiento neto de actividades económicas, que será de hasta 1.620 € anuales en función del importe de las rentas.

Los abogados pueden aplicarse una **reducción por inicio de una actividad económica** del 20% del rendimiento

neto positivo declarado con arreglo al método de estimación indirecta, minorado en su caso por las reducciones por rendimientos irregulares o por un período de generación superior a dos años y por las reducciones por actividades económicas, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente. La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplica la reducción no puede superar el importe de 100.000 € anuales.

| 2.1.6. Criterio de imputación temporal de los ingresos

En ocasiones el abogado percibe sus ingresos con posterioridad a la finalización de sus servicios y la emisión de la correspondiente factura. Ello plantea la cuestión del momento en que ha de considerarse, a efectos tributarios, que el ingreso ha tenido lugar: ¿en el momento de finalizar el servicio y emitir la factura o en el momento en que ésta se abona por el cliente?

Según la normativa del IRPF el principio general es que el contribuyente con rendimientos de actividad económica ha de aplicar los criterios del Impuesto de Sociedades, lo que conlleva aplicar el criterio del devengo contable (los ingresos y gastos se imputan al momento de su devengo —el nacimiento jurídico de la obligación— con independencia del momento en que se produce, lo que se conoce como corriente monetaria, es decir el cobro o pago).

Sin embargo, los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales pueden optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas, debiendo manifestarlo en la correspondiente declaración y

debiendo mantenerse este criterio durante un plazo mínimo de tres años. La opción afecta tanto a los ingresos como a los pagos, de manera que si no se paga una factura recibida tampoco se puede deducir. Aunque la opción corresponde a las declaraciones sometidas al régimen de estimación directa, no podrá ser utilizado por quienes tengan bienes de inversión sujetos a amortización, dado que las amortizaciones son gastos cuando cumplan sus propios requisitos, sin que se aplique el criterio de caja.

| 2.1.7. Elementos patrimoniales afectos a la actividad

Otro aspecto relevante en la tributación por los rendimientos de las actividades económicas es el correspondiente a los elementos materiales que están directamente vinculados a la actividad y que por tanto han de ser considerados como elementos patrimoniales afectos a la misma, con las consecuencias fiscales que en orden a su adquisición, venta o amortización tiene.

La LIRPF considera elementos patrimoniales afectos a los necesarios para el desarrollo de la actividad, teniendo dicha consideración los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. No tienen esa consideración los activos que representan participación en una entidad, ni los activos de la cesión de capitales a terceros, ni los destinados al uso particular, esparcimiento o recreo, del titular de la actividad.

No es posible un uso alternativo, para actividades privadas y para actividades económicas, de los elementos patrimoniales afectos, desde el punto de vista fiscal, salvo los supuestos reglamentariamente previstos en que, no obstante, la utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, se permite considerar que existe afectación. Sin embargo, el uso alternativo está proscrito para los automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves y embarcaciones deportivas o de recreo.

Por otro lado, se permite la afectación parcial de los bienes divisibles, que permitan un aprovechamiento separado e independiente, siendo deducibles los gastos en proporción a la parte afecta a la actividad económica.

Se incluyen en el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales las rentas generadas por la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, si bien existen algunas especialidades, como el hecho de que para el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de estos elementos patrimoniales deba efectuarse considerando como valor de adquisición el valor contable.

Actividades sugeridas



Analizar la posibilidad de considerar un vehículo como elemento patrimonial afecto y localizar resoluciones sobre la cuestión

| 2.1.8. Pagos anticipados a cuenta del impuesto

El Impuesto sobre la Renta incluye lo que denomina pagos a cuenta, lo que

supone que durante el ejercicio económico el contribuyente —u otras personas haciéndolo por él— debe ingresar cantidades a cuenta de la liquidación final del impuesto. Estos pagos anticipados proceden de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

| 2.1.9. Retenciones

Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas al IRPF, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades.


En el caso de los abogados el porcentaje de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas que deben realizar los pagadores es el 15% actualmente. En el año de **inicio de la actividad profesional** y en los dos años siguientes la **retención a practicar es el 7%**, siempre que en el año anterior no hayamos realizado actividades profesionales. A partir de ese momento la retención será del **15%**. Son los nuevos abogados quienes deben comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

| 2.1.10. Pagos fraccionados

El abogado, como contribuyente que ejerce una actividad económica viene obligado a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe.

El porcentaje a aplicar es el **20%** cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades. Ese porcentaje se aplica sobre el rendimiento neto generado durante el periodo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado. De la cantidad resultante se deducen los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año. No obstante, no estarán obligados a efectuar el pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Actividades sugeridas

 **Localizar y confeccionar los impresos habituales relacionados con los pagos fraccionados e ingresos de las retenciones a profesionales**

□ 2.2. Tributación Indirecta. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto, porque grava una manifestación indirecta de la capacidad económica, el consumo (en este caso

de servicios), y porque quien definitivamente soporta el impuesto, en nuestro caso el cliente, lo hace mediante la repercusión del mismo por parte del abogado, que ostenta la condición de sujeto pasivo, al ser el realmente obligado a recaudar el tributo.

Señala la Ley del IVA que están sujetas al Impuesto las prestaciones de servicios realizadas por profesionales a títulos oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Asimismo, se consideran actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Tras esa definición general que contiene la legislación sobre el IVA, ésta concreta algunos supuestos y en lo que afecta al tema que tratamos, expresamente señala que tiene esa consideración de actividad profesional el ejercicio de profesiones liberales, añadiendo que el ejercicio independiente de una profesión ha de considerarse como una prestación de servicios.

Tienen la consideración de sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto

Por todo ello, los servicios de asesoría jurídica y/o defensa en juicio que el abogado presta están gravados por el Impuesto sobre el Valor Añadido, quien en su condición de sujeto pasivo es quien

repercute el impuesto a su cliente, de tal manera que al importe de los honorarios correspondientes a aquellos habrá de sumarse el importe que corresponda por la aplicación de este impuesto.

| 2.2.1. Servicios no sujetos

Sin embargo, no están sujetos al Impuesto determinados servicios que puede prestar un abogado y por tanto no habrá de incluirse el impuesto en la factura que corresponda. Así, no están sujetos:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio profesional del abogado realizado a favor de un solo adquirente siempre que este continúe el ejercicio de la misma actividad profesional del transmitente.
- La transmisión *mortis causa* de la totalidad o parte del patrimonio profesional cuando se realice a favor de adquirente que continúe el ejercicio de la misma actividad profesional del transmitente.
- Los servicios prestados en el Turno de Oficio, servicio de asistencia jurídica gratuita y asistencia letrada al detenido, al tratarse de prestaciones de servicios a título gratuito, que son obligatorias para el profesional (sujeto pasivo) en virtud de una norma jurídica.
- Los servicios prestados en régimen de dependencia —sea funcionario al servicio de la administración o dependencia laboral—.

| 2.2.2. Servicios exentos

Hay que tener en cuenta además que algunos servicios o entregas de bienes

están sujetas al Impuesto pero exentas del mismo, pudiendo encontrarse un abogado en estos supuestos de exención:

- Las segundas o ulteriores entregas de edificaciones. La exención se aplicaría a la transmisión del inmueble en que se sitúe el despacho profesional (la exención es renunciable).
- Las importaciones de bienes destinados a servir de prueba o fines similares ante juzgados y tribunales en España.

| 2.2.3. Devengo del impuesto

Como regla general el devengo del Impuesto se produce cuando se presta el servicio, no se produce con la facturación, sino con la terminación material de la actividad en que consistía, aun cuando la facturación se produzca un tiempo después.

En el caso de un abogado el devengo se produce cuando concluye el asunto encargado. En el supuesto de que los servicios prestados se satisfagan mediante pagos parciales anticipados, el devengo del IVA se producirá conforme al art. 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, cuando resulte exigible el precio que comprenda cada percepción. Así, en el caso de que haya provisiones de fondos el impuesto se devengará en el momento del cobro de esas provisiones y se aplicará sobre los importes efectivamente percibidos (sobre esta cuestión es importante precisar que si la provisión es un pago anticipado del servicio profesional del abogado sí deberá incluirse el IVA, pero sin embargo, si el objetivo de la provisión es únicamente atender el pago de gastos por cuenta del cliente —los su-

plidos— no deberá incluirse el IVA, dado que éstos no forman parte de la base imponible del Impuesto).

» En el ejercicio de la abogacía el devengo del IVA se produce cuando concluye el asunto encargado

| 2.2.4. Base imponible

La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas —el servicio profesional que presta el abogado—.

No forman parte de la base imponible los suplidos, sumas pagadas, en nombre y por cuenta del cliente, por el abogado en virtud de mandato expreso del mismo.

| 2.2.5. Tipo de gravamen

En la actualidad el tipo de gravamen aplicable a los servicios prestados por los abogados es el general del 21%.

| 2.2.6. Repercusión del IVA

El abogado, como sujeto pasivo del Impuesto, debe repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre el cliente para el que ha realizado el servicio, quedando este obligado a soportarlo; es decir, a su pago, cualesquiera que sean las estipulaciones que hubieran pactado.

La repercusión es, pues, obligatoria para el sujeto pasivo y supone el correlativo deber de soportarla por parte de aquél a quien se repercute, el cliente.

Esta repercusión se realiza mediante la factura, debiendo cumplir ésta los requisitos formales establecidos en el Reglamento de facturación.

| 2.2.7. Factura rectificativa. Devolución de IVA por impago

El abogado puede reclamar a la Administración Tributaria la devolución del IVA de una factura que no ha cobrado de su cliente cuando se encuentre en determinados supuestos. Nos referimos al caso en el que, aun no habiendo cobrado la factura, se haya ingresado su IVA en la Administración tributaria al momento de hacer la liquidación que corresponda —salvo aplicación del régimen del criterio de caja al que luego nos referimos—. En esos casos cabe modificar la base imponible y obtener la devolución del IVA repercutido e ingresado, por considerar que la factura es incobrable o el cliente ha sido declarado en concurso.

Para que se dé la situación de considerar que **un crédito es incobrable** es preciso que hayan transcurrido seis meses desde el devengo del impuesto repercutido —para profesionales con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 €— o un año —en el resto de los casos— sin haberse cobrado todavía; también que esta circunstancia se haya reflejado en los Libros Registro; que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o si no lo es, que la base imponible de la operación, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 € y que el abogado haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo. La base imponible se modifica mediante factura rectificativa que ha

de emitirse dentro de los tres meses siguientes al transcurso del plazo de los seis meses o el año que permiten considerar el crédito incobrable y ha de ser enviada al deudor.

La **declaración de concurso del cliente** es un dato objetivo y por tanto puede modificarse la base imponible en el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo de llamamiento a los acreedores. Dicho de otro modo, el plazo es de tres meses desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso. La modificación de la base imponible ha de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa, que deberá enviar al deudor y al administrador concursal.

Posteriormente, una vez realizada la modificación, el acreedor debe comunicarlo por vía electrónica, a través del formulario disponible en la sede electrónica de la AEAT en el plazo de un mes desde la fecha en que se emitió la factura rectificativa, acompañando a la comunicación la copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las facturas rectificadas y en el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.

Finalmente, ese menor IVA devengado debe consignarse en la siguiente declaración-liquidación del Impuesto.

| 2.2.8. Deducciones

El abogado, como sujeto pasivo, puede deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las prestaciones de servicios que realice,

las cuotas que a su vez haya soportado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en el ejercicio de su actividad sometida al IVA. También puede deducirse las cuotas soportadas con anterioridad al inicio del ejercicio de la actividad cuando se demuestre que esos bienes o servicios van a ser utilizados en lo que será la actividad habitual.

Ha de tratarse de cuotas devengadas en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que no son deducibles en las declaraciones-liquidaciones las cuotas soportadas o correspondientes a operaciones localizadas en otros territorios.

Además, para que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios sean deducibles, es preciso que estén afectas directa y exclusivamente al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, salvo en lo referente a los bienes de inversión que se empleen en parte en el desarrollo de la actividad y en parte se destinen a otras actividades de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos, que pueden deducirse, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Como excepción, los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%. Estas deducciones deben regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.



Para que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios sean deducibles en el IVA, es preciso que estén afectas directa y exclusivamente al ejercicio de la actividad empresarial o profesional

| 2.2.9. Liquidaciones del impuesto

La liquidación en el IVA se produce mediante el procedimiento de autoliquidación, consistente en que el contribuyente no sólo está obligado a presentar la oportuna declaración, sino también a determinar la deuda tributaria y a ingresarla. Con carácter general, el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. El período de liquidación es del mes natural, cuando se trate de grandes empresas, aquéllas cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 € y los contribuyentes que estuvieran inscritos al REDEME.

Además de las liquidaciones trimestrales o mensuales, debe presentarse una declaración correspondiente al último trimestre del año, a modo de resumen anual (modelo 390)

En dichas liquidaciones, los abogados deberán declarar e ingresar el IVA repercutido en Hacienda, previa deducción de aquel IVA que fuera deducible.

Actividades sugeridas



Localizar los impresos habituales relacionados con el impuesto y rellenarlos conforme a elementales ejemplos de facturas emitidas y recibidas

| 2.2.10. El criterio de caja en el IVA

Este régimen (RECC) es optativo y permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido, hasta el momento del cobro a sus clientes —de la misma manera que se ha comentado en el IRPF, acogerse a este sistema hace que, igualmente, se retrase la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores, el llamado **criterio de caja doble**—.

Pueden aplicar este régimen especial los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los **2.000.000 €**, entendiéndose que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial. Se **excluyen** los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía de **100.000 €**. Ahora bien, esta causa de exclusión es poco probable que concurra en la práctica, porque tendría que haber al menos cuarenta operaciones al año de menos de 2.500 € cada una de ellas, para que se produjese la exclusión sin incumplir el límite de pagos en efectivo.

Este régimen supone que el impuesto se **devengará** en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido. La **repercusión** debe efectuarse en el momento de expedir y entregar la factura, pero se entiende producida en el momento del devengo de la operación. Y las **deducciones** se podrán practicar en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se

haya realizado la operación, si el pago no se ha producido. También se ve afectado el derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al RECC que adquieran bienes y servicios a los sí acogidos al régimen, porque dicho derecho, para esas operaciones, no nace hasta el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o si el pago no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Es decir, a los destinatarios de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en RECC, el derecho a deducir les nace como si también estuvieran dentro del régimen, pero sólo por esas concretas operaciones.

La **opción por el régimen especial** debe realizarse al presentar la declaración de comienzo de la actividad, o en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto y no ha de ser renovada expresamente, pues se renueva tácitamente salvo que haya renuncia, que tiene efectos durante un mínimo de tres años. La renuncia al régimen especial se realiza mediante declaración censal presentada en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

■ 3. Ejercicio colectivo de la abogacía

□ 3.1. Sociedades mercantiles. Impuesto sobre Sociedades (IS)

Es un tributo de carácter directo —grava la renta obtenida por la sociedad sin posibilidad de trasladarlo— y de natura-

leza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas en los términos fijados por la normativa correspondiente a este Impuesto.

El Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Constituye su **hecho imponible** la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el **contribuyente**, durante el período impositivo. Tienen la condición de contribuyente las personas jurídicas —excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil—. Por tanto, en lo que afecta al tema que tratamos, este impuesto será el que se aplique a las sociedades de naturaleza mercantil, a través de las cuales ejerza su actividad el abogado.

De acuerdo con la normativa del Impuesto la **base imponible** del mismo estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores y se determina por el método de estimación directa —ver los comentarios en torno a los métodos de estimación de rentas que se han realizado en el epígrafe correspondiente al IRPF en el ejercicio individual—. Para calcular la renta habrá de tenerse en cuenta que no todos los gastos contabilizados de la sociedad tendrán esa consideración a efectos fiscales, calculándose la base imponible corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el resulta-

do contable. Asimismo, es preciso que el gasto reúna tres características: que figure debidamente en la contabilidad de la sociedad, que exista justificación suficiente del mismo y que esté relacionado con los ingresos de la sociedad, es decir, que hayan sido necesarios para la obtención de los mismos.

No responde al objetivo de este módulo el desarrollo y análisis de todos y cada uno de los **gastos fiscalmente no deducibles** mencionados en la normativa del Impuesto o considerados como tales por diversas resoluciones administrativas o judiciales, pero sí conviene mencionar los más significativos: la retribución de los fondos propios —dividendos, dietas por asistencia a juntas, etc.—; los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, es decir, la cuota pagada por el propio Impuesto de Sociedades; las multas, sanciones y recargos; las pérdidas del juego, los donativos y meras liberalidades; los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (sobornos...); los gastos por servicios prestados por residentes en paraísos fiscales.

El incremento de los fondos propios da derecho a aplicar una reducción del 10% en la base imponible sobre el importe destinado a la **reserva de capitalización** por el incremento, siempre que éste se mantenga durante cinco años. Asimismo, si se obtienen en el ejercicio bases imponibles negativas pueden ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización o hasta 1.000.000 €.

El **tipo impositivo** general del Impuesto de Sociedades es el 25%. Asimismo, existe un tipo de gravamen reducido

para entidades de nueva creación del 15% que será aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Una vez determinada la cuota íntegra, ésta se minorará en el importe de las bonificaciones y de las deducciones por doble imposición, obteniéndose la cuota íntegra ajustada positiva y ésta a su vez se minorará en el importe de la deducción por incentivos a la realización de determinadas actividades, tales como la deducción por creación de empleo.

La cuota diferencial, o cuota a pagar o a devolver, es el resultado de minorar la cuota líquida positiva en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados y los pagos fraccionados.

| 3.1.1. Empresas de reducida dimensión

El Impuesto de Sociedades contiene un régimen especial para lo que denomina empresas de reducida dimensión. Este régimen especial, que aplica incentivos fiscales, se aplica a aquellas sociedades cuya cifra de negocio en el período impositivo anterior sea inferior a los **10.000.000 €**.

El concepto de cifra de negocio no está definido en la Ley del Impuesto, pero sí se define en la normativa contable que establece que se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

Y fue delimitada esa definición por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991 —BOE de 18 de enero de 1992— (hay que precisar que el ICAC tiene atribuidas facultades de desarrollo del texto del Plan General Contable en el cual figura igualmente esa definición), de manera que en ese concepto actualmente ha de entenderse que se incluyen las ventas y prestaciones de servicios de la actividad ordinaria de la sociedad —sin incluir el IVA que las grave—; el precio de adquisición o coste de producción de las entregas de mercaderías destinadas a la venta o prestaciones de servicios a cambio de activos no monetarios —no se incluyen los trabajos o servicios realizados para ella misma— y las subvenciones si se otorgan en función de unidades de producción vendidas y forman parte del precio de venta de los bienes y servicios. Y de esos importes, para obtener el importe neto de la cifra de negocios habrán de deducirse las devoluciones, *rappels* y descuentos sobre ventas.

Teniendo en cuenta que este régimen especial será el mayoritariamente aplicable a las sociedades a través de las cuales desarrollen su actividad los abogados, conviene conocer los incentivos fiscales dirigidos a la promoción y desarrollo de las Pequeñas y Medianas Empresas, a los que da derecho la aplicación de este régimen, que, en síntesis, son los siguientes:

- Libertad de amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias si en el plazo previsto en la legislación la plantilla media total de la empresa se incrementa y se mantiene durante un período concreto. La cuantía de la inversión que puede

beneficiarse del régimen de libertad de amortización es la resultante de multiplicar la cifra de 120.000 € por el referido incremento calculado con dos decimales.

- Deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
- Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para la aplicación de este régimen, que podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Reserva de nivelación de bases imponibles. Incentivo fiscal para las entidades de reducida dimensión que, básicamente, consiste en una compensación anticipada de bases imponibles negativas que previsiblemente se van a generar en los 5 años siguientes. La minoración en la base imponible es de hasta el 10% de su importe, con un límite máximo de 1.000.000 €. Las cantidades minoradas de la base imponible en un ejercicio se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años siguientes en la medida en que el contribuyente obtenga bases imponibles negativas y hasta el importe de las mismas y si no se obtienen

bases imponibles negativas o las obtenidas no cubren el importe total de la minoración efectuada, la totalidad o el exceso respectivamente, se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se cumpla el plazo de los 5 años.

| 3.1.2. Pagos fraccionados

También las personas jurídicas sometidas al Impuesto de Sociedades tienen que cumplir con unos pagos a cuenta del impuesto de manera similar a la que vimos en el caso de las personas físicas y el IRPF.

Así, los sujetos pasivos de este impuesto deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación del mismo. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo y la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en la Ley del Impuesto el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado **—un 18% actualmente—**. No obstante, los contribuyentes cuya cifra de negocios no supere los 6.000.000 € podrán optar por realizar los pagos fraccionados tomando como referencia la base imponible del período, variando el tipo de gravamen en función del volumen de operaciones de los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos y del importe neto de la cifra de negocios del mismo período de doce meses.

□ 3.2. Otros impuestos que afectan al ejercicio colectivo

El tratamiento del IVA para las sociedades y demás entidades es esencialmen-

te igual que el comentado en el caso del ejercicio individual por lo que nos remitimos a los comentarios ya realizados en torno a ese impuesto.

| 3.2.1. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un Impuesto de exacción municipal, obligatorio, directo, real, y de cobro periódico, cuyo período impositivo coincide con el año natural y cuyo hecho imponible está constituido por el ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta del ejerciente de medios de producción y de recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Afecta, por tanto, al ejercicio de la abogacía como actividad profesional.

El IAE ha dejado de ser un Impuesto que tengan que pagar la inmensa mayoría de los profesionales, ya ejerzan por cuenta propia o a través de sociedades, porque el catálogo de exenciones se ha ampliado tanto en el ámbito subjetivo como en el objetivo, lo que no les excluye de la obligación de darse de alta en el Impuesto. Así, están **exentos** del Impuesto:

- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este Impuesto en que se desarrolle aquella.
- Las personas físicas.
- Y también hay exención relacionada con la cifra de negocio, de manera que están exentos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades,

las sociedades civiles que no lo sean y las entidades del art. 35.4 de la Ley General Tributaria —comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición— que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a **1.000.000 €**.

El importe neto de la cifra de negocios, para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, se refiere al del período impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado el año anterior al del devengo del Impuesto.

| 3.2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un Impuesto de naturaleza indirecta que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

En la modalidad de **transmisiones patrimoniales onerosas**, (de ahora en adelante TPO), se grava también la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, es decir, el tráfico patrimonial de carácter civil, siempre que la transmisión sea onerosa, *inter vivos* y suponga un desplazamiento patrimonial con contenido económico.

Un acto o contrato sujeto a IVA no se sujeta a TPO excepto en el caso de entregas y arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA, salvo renuncia a la exención o la constitución y

transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre inmuebles, exentos del Impuesto. El supuesto más común que puede afectar al abogado en este caso es la transmisión del inmueble en que desarrolle su actividad —sin transmisión del negocio—. Aunque en principio sería una actividad sujeta a IVA, estaría exenta por tratarse de una segunda transmisión de edificación y en consecuencia la operación queda sujeta al ITP.

» La transmisión del inmueble en que desarrolle su actividad el abogado —sin transmisión del negocio— es una operación que queda sujeta al ITP

Se trata de un Impuesto cuyo rendimiento está cedido a las Comunidades Autónomas y en el que éstas tienen competencias para fijar el tipo de gravamen en la transmisión de bienes inmuebles, y para establecer deducciones y bonificaciones, por lo que la cuota a pagar va a variar bastante de una Comunidad Autónoma a otra.

La localización de las operaciones inmobiliarias y la determinación de la Administración autonómica competente, y de la normativa aplicable se concreta por referencia al lugar donde radican los inmuebles (TPO) o, en el caso de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), al lugar donde se encuentra el registro en el que han de inscribirse las operaciones sujetas.

La base imponible del Impuesto es el valor real del objeto transmitido, que puede ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo impositivo, si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado otro, será del 6% para la transmisión de inmuebles, así como la

constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, el 4%, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

En la modalidad de **operaciones societarias** (OS) están sujetas al Impuesto la constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades. A los efectos de este Impuesto —y en lo que interesa al propósito de este trabajo— se equiparán a sociedades las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos como las sociedades civiles y las comunidades de bienes constituida por actos *inter vivos*. La modalidad de OS es incompatible con las de TPO y AJD. Normalmente, prevalece el concepto OS cuando las transmisiones son operaciones complementarias o resultantes de la OS. La modalidad de OS es compatible con el IVA, concretamente por las aportaciones no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA de elementos afectos a una actividad empresarial. El ejemplo más claro es la figura de constitución de sociedades o de aumento de capital en que el desembolso lo realicen los socios con la aportación de un inmueble. Lo mismo ocurriría con la entrega de bienes a socios con ocasión de las operaciones de liquidación de las sociedades derivadas de la disolución de las mismas.

La base imponible, en la constitución y aumento de capital en las sociedades que limiten la responsabilidad de los socios, será el importe de los capitales sociales y cuando se trate de opera-

ciones realizadas por sociedades o entidades distintas, que no limiten la responsabilidad de los socios, y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

El sujeto pasivo es en la constitución o ampliación de la sociedad, la sociedad que se constituye o amplía y en la reducción de capital o disolución de la sociedad, los socios. El tipo de gravamen del impuesto es del 1%, aunque hay que tener en cuenta que están exentas las operaciones societarias de constitución de sociedades, aumento de capital y aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital.

En la modalidad de **Actos Jurídicos Documentados** (AJD) están sujetos los documentos notariales (escrituras, actas y testimonios notariales) —no se mencionan otros documentos mercantiles o administrativos que también están sujetos a este Impuesto por no afectar al ejercicio profesional en sí—. Se trata de un tributo que se satisface mediante cuotas variables o fijas atendiendo a que el documento tenga o no por objeto cantidad o cosa evaluable en algún momento de su vigencia. El sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten el documento o aquéllas en cuyo interés se expida. El sujeto pasivo de la cuota gradual de AJD en préstamos hipotecarios es la entidad financiera prestamista.

■ 4. Obligaciones contables y formales

□ 4.1. Obligaciones formales de carácter tributario

Las obligaciones a que nos referimos a continuación afectan por igual a las personas físicas y a las personas jurídicas o entidades a que nos hemos venido refiriendo a lo largo de este módulo.

Se trata de una serie de obligaciones de carácter general exigidas a todo contribuyente y tienden a garantizar la posibilidad de que las administraciones tributarias puedan desarrollar su función.

Tienen la consideración de obligación formal aquellas que no tienen un contenido pecuniario pero se imponen a los contribuyentes u obligados tributarios. Las más significativas a los efectos de este trabajo son:

- La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
- La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y

archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.

- La obligación de aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.
- La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Asimismo, la transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, referida al **intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los determinados mecanismos transfronterizos** que pudieran tener la consideración de planificación fiscal agresiva, contempla dicha obligación de información para los intermediarios, aunque pueden quedar liberados los obligados por el deber de secreto profesional. Entre ellos pueden hallarse los abogados respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo.

En la actuación de un abogado que presta asesoramiento jurídico en relación con un mecanismo transfronterizo, y por tanto obligado a declarar, o no, por razón de su secreto profesional, el punto clave es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo. El profesional de la abogacía en el marco de sus funciones propias puede invocar legítimamente su secreto profesional, quedando exonerado de la obligación de declarar.

□ 4.2. Obligaciones contables

De acuerdo con el Código de Comercio todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Las **sociedades** constituidas con esa naturaleza mercantil para desarrollar el ejercicio de la abogacía así deberán hacerlo.

Llevarán necesariamente un Libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro diario. El Libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa y al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales. El Libro diario registra-

rá día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa.

En **ejercicio individual** el abogado no está obligado a llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio, pero sí deberá llevar determinados libros que son obligatorios a efectos fiscales. Los que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

- Libro registro de ingresos.
- Libro registro de gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

En algunos territorios con normativa foral propia las personas físicas, comunidades de bienes y otras entidades que desarrollan actividades económicas deberán llevar y conservar un único libro, denominado Libro Registro de Operaciones Económicas, que viene a sustituir a los anteriores.

□ 4.3. Obligaciones sobre la conservación de documentación

La **sociedad** a través de la que se ejerce la actividad profesional, debe observar las prescripciones que en esa materia contiene el Código de Comercio, con arreglo al cual los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros.

En el supuesto de **ejercicio individual** existe un principio general de carácter tributario según el cual los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones y comunicaciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración Tributaria, cuando sean requeridos al efecto. De esta manera el abogado debe conservar esa documentación, al menos, durante el plazo de cuatro años a contar desde la fecha en que terminó el periodo voluntario de liquidación del Impuesto de que se trate, también las facturas y justificantes de gastos durante un mínimo de cuatro años contando desde el último período en que compensaron sus rendimientos negativos de la actividad o desde la última cuota de amortización.

En el IVA, las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las demás facturas expedidas deben conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto. Ahora bien, cuando las facturas recibidas o expedidas se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas del IVA, cuya deducción esté sometida a un período de regularización, dichas facturas deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

□ 4.4. Obligaciones relacionadas con la emisión y entrega de facturas

Los empresarios o profesionales, y entre ellos los abogados, están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura por cada operación, así como a conservar copia o matriz de aquéllas. La normativa que concreta la obligación que incumbe a empresarios y profesionales de expedir y entregar factura es el Reglamento de Facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2013. De acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Facturación, la obligación de expedir y entregar factura también se puede cumplir por su cliente o por un tercero, debiendo existir un acuerdo previo entre ambas partes y garantizarse la aceptación por el profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

» Los empresarios o profesionales, y entre ellos los abogados, están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura por cada operación, así como a conservar copia o matriz de aquéllas

Toda factura y sus copias contendrán los datos siguientes:

- Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.
- La fecha de su expedición.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Número de Identificación Fiscal del emisor y del receptor de la factura.
- Domicilio del obligado a expedir factura y del destinatario de las operaciones. Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.
- Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto que corresponda, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.
- El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
- La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.