

TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES DE LOS ABOGADOS



Juan Ramón Camacho Vázquez. Socio de Balms abogados

SUMARIO

1. V2772-14: Un abogado que presta servicios al Tribunal de la Haya de la Organización de las Naciones Unidas
2. V1188-04: La deducción de gastos de los abogados en relación con el Impuesto de las Personas Físicas y las cuotas del Impuesto Sobre el Valor Añadido
3. V2572-14: La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de ser la parte ganadora en un proceso judicial
4. V2824-14: Una sanción impuesta a un cliente cuyo importe fue asumido por la sociedad que le asesoró
5. V2928-14: El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas reducido en el turno de oficio
6. V2856-14: El caso de una abogada que en el desarrollo de su actividad presta sus servicios a una sociedad sin ánimo de lucro

Recientemente, la Dirección General de Tributos ha explicado, en una serie de consultas vinculantes, cuestiones relativas a la tributación de los servicios profesionales de los abogados y de sus implicaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF.

V2772-14: UN ABOGADO QUE PRESTA SERVICIOS AL TRIBUNAL DE LA HAYA DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS

Se analiza en primer lugar la consulta vinculante que plantea un abogado que presta servicios al Tribunal de la Haya de la Organización de las Naciones Unidas. Plantea la sujeción, y en su caso, exención de los servicios prestados.

La respuesta número de consulta

V2772-14 la resumimos a continuación, de acuerdo al artículo 4, apartado uno, cuando habla de la delimitación del hecho imponible dispone que, **estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de**

las entidades que las realicen.

El artículo 11, establece que **en particular se consideran prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.**

Además, las reglas de localización de prestación de servicios, artículo 69, apartado 1 de la Ley 37/1992, establece que **las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto,** en la medida en que el desti-

natario de los servicios, en este caso, el Tribunal de la Haya, no actúa como empresario o profesional, y el prestador del servicio está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, cabe concluir que dichos servicios estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una vez que hemos determinado la sujeción al Impuesto, procede **analizar si es posible la exención**, atendiendo a los siguientes artículos.

La posible exención debe tener en cuenta lo que se establece en el artículo 22, apartado ocho, de la LIVA, **estarán exentas del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares**, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Por su parte, el artículo 22, apartado nueve de la LIVA, dispone que **estarán exentas del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los Organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos Organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios internacionales que sean aplicables en cada caso.**

Por último, cabe destacar, que en

LEGISLACIÓN

www.ksp.es

www.bdifusion.es

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Vigente hasta el 01 de Abril de 2015). (Normas Básicas. Marginal: 2984). Arts.; 4.1, 11, 69.1, 22.8, 22.9, 96.1.6º, 97.1, 95, 78.3.1º, D.A.40º
- Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. (Legislación General. Marginal: 3009). Art.; 3
- Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Vigente hasta el 01 de Septiembre de 2004). (Legislación General. Marginal: 3039). Arts.; 26, 6.9, 75, 76
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Vigente hasta el 01 de Enero de 2016). (Normas Básicas. Marginal: 667170). Arts.; 89, 90
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Vigente hasta el 01 de Enero de 2015). (Legislación General. Marginal: 24512)
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio. (Normas básicas. Marginal: 4983). Art., 35
- Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. (Legislación General. Marginal: 6921217)

“Una prestación de servicios al Tribunal de la Haya de la Organización de las Naciones Unidas, es una operación sujeta y no exenta de IVA”

“En el caso de una abogada que en el desarrollo de su actividad profesional presta sus servicios a una asociación sin ánimo de lucro, la asociación está obligada a practicar retención sobre los rendimientos que le satisfaga”

el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre) en cuyo artículo 3, se recogen las exenciones en las entregas de bienes y prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen diplomático, consular y de los organismos internacionales, no contemplándose entre las mismas ningún tipo de exención para los servicios de asesoramiento jurídico.

Por tanto, **una prestación de servicios al Tribunal de la Haya de la Organización de las Naciones Unidas, es una operación sujeta y no exenta de IVA.**

V1188-04: LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE LOS ABOGADOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS CUOTAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La segunda cuestión que abordamos en este artículo es la consulta número 1188-04 sobre la **deducción de gastos de los abogados en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las cuotas del impuesto sobre el Valor añadido**, en relación a la justificación documental de los gastos y la forma de practicar las retenciones a cuenta del IRPF.

Los consultantes constituyeron una Sociedad Civil particular para el ejercicio de la abogacía, planteando la afectación de una serie de gastos, así como su justificación documental.

Pues bien, teniendo presente el artículo 89 del Texto Refundido del IRPF se establece que **las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios.** Para su cálculo se aplicarán las reglas recogidas en el artículo 90 del Texto Refundido del IRPF, según el cual las rentas se determinarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al tratarse de una actividad profesional, **la determinación del rendimiento neto del profesional se efectuará por el método de estimación directa, en la modalidad simplificada** si reúnen los requisitos establecidos en el artículo 26 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y no renuncien a su aplicación, o en la modalidad normal, si no reúnen tales requisitos o renuncian a la aplicación de la modalidad simplificada.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del Texto Refundido del IRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará

de acuerdo a las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas para la estimación directa.

Por tanto, **la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos**, de manera que, aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, y que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles en la medida en que vengan exigidos por el desarrollo de la actividad y en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados. Mientras que cuando no exista esa vinculación, o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

En la valoración de esta correlación **también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados**, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, **se considerarán como no deducibles.** Se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe coincidencia entre uno y otros.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 96, apartado uno, número 6º de la LIVA, establece lo siguiente:

No podrán ser objeto de deducción, los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

o del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 97, apartado uno de la LIVA, declara que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión de documento justificativo de su derecho.

A estos efectos **únicamente, se considerarán documentos justificativos del derecho a deducir, entre otros, la factura original expedida por quien realice la entrega o prestación de servicio o, en su nombre y por su cuenta, por un cliente o por un tercero**, siempre que, por cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con el artículo 6, apartado 9 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, donde toda factura y sus copias contendrán, un número y en su caso, la serie, la fecha de su expedición, el nombre, los apellidos y el número de identificación fiscal atribuido por la administración tributaria española, como asimismo, el domicilio, tanto del obligado a expedir la factura, como del destinatario

“Una sanción impuesta al cliente, cuyo importe fue asumido por la sociedad que le asesoró, no es deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de esta última”

de las operaciones y las descripciones de éstas, y el tipo impositivo que le es aplicable a las mismas.

Por otro lado, deberá especificarse por separado la parte de la base imponible caoospondiente a cada una de las operaciones que se documenten en la misma factura.

Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la LIVA, en los **bienes de inversión** (vehículos particulares de los socios u profesionales) **cuando no se afectan a la actividad empresarial ni total ni parcialmente, no serán deducibles** en ninguna medida, ni la cuantía de las cuotas del IVA soportadas en

el gasóleo y utilización de autopistas de peaje derivadas de la utilización de dichos vehículos. Hay que tener especial cuidado en este punto que está siendo comprobado de forma habitual por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

V2572-14: LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EL CASO DE SER LA PARTE GANADORA EN UN PROCESO JUDICIAL

Otra consulta de actualidad es la V2572-14, que plantea **la tributación en el Impuesto sobre el Valor añadido en el caso de ser**

BIBLIOGRAFÍA

www.ksp.es
www.bdifusion.es

BIBLIOTECA

- CALABIA DÍAZ, ALFONSO. *Qué gastos pueden deducirse los abogados en su declaración del IRPF*. Economist&Jurist Nº 181. Junio 2014. (www.economistjurist.es)
- DEL SAZ, ISIDRO. *El abogado frente a su declaración de IRPF 2012*. Economist&Jurist Nº 171. Junio 2013. (www.economistjurist.es)
- PAREDES PÉREZ, ANTONIO. *Gastos que pueden desgravarse los abogados en su declaración*. Economist&Jurist Nº. 161. Junio 2012. (www.economistjurist.es)
- GARCÍA AZCÓN, EMMA. *Todo lo que se puede deducir un abogado en el IRPF*. Economist&Jurist Nº 151. Junio 2011. (www.economistjurist.es)

“Deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, se considerarán como no deducibles”

la parte ganadora en un proceso judicial imponiéndose el pago de las costas a la parte perdedora en el proceso, establece el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la LIVA, que no forman parte de la base imponible del impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones distintas de las contempladas en el apartado anterior de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Teniendo presente también la consulta (V0888-14), donde se dispone que el pago del importe de

la condena en costas por la parte perdedora en un proceso implica la indemnización a la parte ganadora de los gastos en los que incurrió, por lo que no procede repercusión alguna del tributo por la parte ganadora a la perdedora, ya que no hay operación sujeta al mismo que sustente dicha repercusión. Igualmente no habiendo operación sujeta a tributación, no procede la expedición de factura a estos efectos, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente.

Tampoco, como se indica en el escrito de la consulta anteriormente mencionada, todas las prestaciones

profesionales de abogados que tienen por destinatario a la parte ganadora en un proceso judicial, y en virtud de una relación laboral, dichas prestaciones de servicios no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

V2824-14: UNA SANCIÓN IMPUESTA A UN CLIENTE CUYO IMPORTE FUE ASUMIDO POR LA SOCIEDAD QUE LE ASESORÓ

Interesante también la consulta V2824-14 que resuelve si una sanción impuesta al cliente, cuyo importe fue asumido por la sociedad que le asesoró, no es deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de esta última, por lo siguiente:

De acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y del artículo 35 del Código de Comercio, se concluye que los gastos asociados a aquellas sanciones que tengan carácter contractual, que deriven del incumplimiento de obligaciones asumidas por



la empresa en contratos formalizados con terceros, tienen la consideración de deducibles, como es el caso de incumplimiento de los plazos establecidos, de las calidades y condiciones de los bienes o servicios prestados y las procedentes de cualquier otra condición contractual estipuladas entre las partes que figuren en el contrato.

Si el gasto de la entidad se produce por el pago de sanciones y recargos impuestos a los clientes, pero asumidos en función de una responsabilidad contractual, se considerará fiscalmente deducible; sin embargo, esta responsabilidad no parece existir en el supuesto de la consulta, pues en este caso únicamente se acudió al asesoramiento legal correspondiente, por lo que se decidió asumir el pago íntegro de la sanción y, en consecuencia, dicho pago no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, ni para el cliente ni para la sociedad asesora.

V2928-14: EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS REDUCIDO EN EL TURNO DE OFICIO

La Dirección General de Tributos ha continuado respondiendo, y en este caso se aborda el **IRPF reducido en el turno de oficio**. De acuerdo con el Real Decreto-Ley 8/2014 que añadió a la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF y del Impuesto de

Sociedades una disposición adicional cuadragésima que dispone que **el porcentaje de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales será del 15%** cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio anterior sea inferior a 15.000 euros, y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Cumpléndose lo anterior, **el contribuyente que quiera la aplicación del tipo de retención reducido deberá comunicar al pagador los rendimientos de actividades profesionales en que concurren las condiciones para su aplicación**. Esta comunicación **no está sujeta a un modelo específico**.

Finalmente, el pagador de rendimientos de actividades económicas profesionales al que el contribuyente haya comunicado que cumple las condiciones para la aplicación del tipo reducido de retención, practicará esta última con este tipo, estando obligado a conservar la comunicación debidamente firmada.

V2856-14: EL CASO DE UNA ABOGADA QUE EN EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD PRESTA SUS SERVICIOS A UNA

SOCIEDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO

Por último, analizamos la respuesta de la Dirección General de Tributos V2856-14 **en el caso de una abogada que en el desarrollo de su actividad profesional presta sus servicios a una asociación sin ánimo de lucro, la asociación está obligada a practicar retención sobre los rendimientos que le satisfaga**, por lo siguiente:

En los artículos 75 y 76 del Reglamento del IRPF, se expone al calificar-se como rendimientos de actividades profesionales los honorarios que por la prestación de servicios pudiera facturar la abogada a la asociación sin ánimo de lucro, y siendo ésta una persona jurídica, tales rendimientos estarán sujetos a retención a cuenta del impuesto.

Por lo que se refiere a la constancia de la retención en la factura que emita la consultante, procede indicar que tal constancia no es uno de los requisitos que debe reunir la factura, pero tampoco existe impedimento alguno para su inclusión en la misma. A este respecto, cabe señalar que **los actos de retención tributaria corresponden de realizarlos a quien satisface o abona los rendimientos**, quien además tendrá la obligación de expedir a favor del contribuyente la certificación acreditativa de la retención practicada. ■

CONCLUSIONES

- Mientras que cuando no exista esa vinculación, o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica
- En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, se considerarán como no deducibles