

**MEMENTO**

**EXPERTO**  
FRANCIS LEFEBVRE

# Fiscalidad del Abogado

Actualizado a 26 de octubre de 2017



Es una obra realizada por iniciativa  
y bajo la coordinación  
de la Redacción de  
**Francis Lefebvre**  
sobre la base de un estudio técnico  
cedido a la editorial por

**JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA**  
*Economista*

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-17162-42-9  
Depósito legal: M-29695-2017  
Impreso en España  
por Printing'94  
Paseo de la Habana, 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
Capítulo I. Panorámica de las distintas formas de desarrollar la actividad de la abogacía	120
Capítulo II. Fiscalidad derivada del ejercicio de la actividad de abogado como persona física	155
Capítulo III. Tributación derivada del ejercicio de la actividad de abogado como persona jurídica	460
Capítulo IV. Provisión de fondos y suplidos	1450
Capítulo V. Costas judiciales	1830
Capítulo VI. Régimen de atribución de rentas (RAR)	2500
Capítulo VII. Tratamiento fiscal de la asignación económica por asistencia jurídica gratuita en el turno de oficio	2910
Capítulo VIII. Rendimientos de actividades económicas (profesionales) (I). Concepto, delimitación y aspectos generales	3100
Capítulo IX. Rendimientos de actividades económicas (profesionales) (II). Determinación del rendimiento neto	4000
Capítulo X. Gastos deducibles controvertidos	6000
Capítulo XI. Pagos a cuenta	6270
Capítulo XII. Rendimientos de trabajo personal	6530
Capítulo XIII. IVA: recopilación de cuestiones a tener en cuenta en la actividad de la abogacía	6700
Capítulo XIV. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) Censo de empresarios, profesionales y retenedores (CENSO EPR): sustitución en el supuesto de exención del IAE.	7400
<b>Anexos</b>	8500
A. Medidas fiscales incluidas en la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo	8502
B. Consultas de la DGT relacionadas con la actividad de abogado	8505
Sociedad civil de abogados	8510
Régimen de atribución de rentas	8520
Servicios prestados por socios profesionales a una sociedad	8530
Calificación de la actividad realizada por abogados sociales de sociedades profesionales	8540
El IAE de los abogados	8550
Suplidos y provisión de fondos	8560
Gastos relacionados con el automóvil	8570
Gastos derivados de la afectación de parte de la vivienda	8580
Reducción del rendimiento neto por percepción de rendimientos irregulares	8590
Método de estimación directa en la determinación del rendimiento neto (ingresos y gastos)	8600
Condena en costas	8610
Turno de oficio	8620
Influencia de Ley de Sociedades Profesionales en la tributación de las sociedades civiles y en la calificación de los rendimientos de los socios de sociedades profesionales (sociedad civil, sociedad limitada, etc.)	8630
Temas varios	8640

## Tabla Alfabética

## Índice Analítico

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>art.</b>	artículo
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>Censo EPR</b>	Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores
<b>CV</b>	Consulta Vinculante
<b>D</b>	Decreto
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DL</b>	Decreto Ley
<b>EDN</b>	Estimación directa normal
<b>EDS</b>	Estimación directa simplificada
<b>EO</b>	Estimación objetiva
<b>ERD</b>	Empresa de reducida dimensión
<b>ET</b>	Estatuto de los Trabajadores
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LHL</b>	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
<b>LIS/04</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LSC</b>	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
<b>Rgto Fac/2003</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RAR</b>	Régimen de Atribución de Rentas
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico-Administrativo Regional

---

<b>TIVA</b>	Territorio de aplicación del IVA
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

# Presentación

100

El presente dossier trata de llenar un vacío existente en relación con las publicaciones (escasas) que, sobre la fiscalidad de los abogados, se han efectuado, y es la de dar respuesta a todos los «frentes» desde los cuales se puede ejercer dicha actividad, el de tener una visión global del ejercicio de la citada profesión, sea cual sea el ropaje jurídico que se utilice para la misma, como persona física o bajo alguna forma societaria. Cualquiera que sea su caso particular, tendrá respuesta fiscal en este dossier.

Precisamente por lo dicho anteriormente, las principales características del presente dossier de «**Fiscalidad para Abogados**», las podemos resumir en los siguientes apartados:

- En primer lugar, intentamos reflejar, como un aspecto fundamental y prioritario, las distintas formas existentes para llevar a efecto la actividad de abogado:

- bien como **persona física**,
- o bien bajo alguna **forma societaria**.

Y dentro del ejercicio de la actividad de abogado como persona física, diferenciar si los rendimientos derivados de la citada actividad tienen la calificación de **trabajo personal por cuenta ajena**, o como **autónomo** o **profesional libre**; y si la desarrolla bajo alguna forma societaria, analizaremos si es como **sociedad civil**, distinguiendo si la misma tiene o no personalidad jurídica y, en el supuesto de que la tuviera, si tiene o no objeto mercantil, dada la trascendencia fiscal que conlleva estas distinciones; o si la actividad la ejerce como **comunidad de bienes**, o **comunidad de gastos** o de **medios**, o bien como **sociedad capitalista** (sociedad anónima o sociedad limitada).

Podríamos decir que lo anterior constituye los «cimientos» del presente trabajo, al que hemos dado gran importancia, ya que, en ocasiones, la tarea más compleja e importante a resolver es «ubicar» la actividad del abogado, determinar bajo qué «ropaje» desarrolla su actividad. Y es que, en efecto, en la práctica es muy frecuente encontrarnos con rendimientos «fronterizos». Es lo que sucede, por ejemplo, en la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos de su sociedad por el socio que ejerce una actividad profesional, tras la nueva redacción dada a la LIRPF art.27.1 por la L 26/2014, donde el resultado de que los citados rendimientos se califiquen como de trabajo personal o como procedentes de una actividad profesional depende de «un hilo». Porque, una vez ubicado y determinado «desde dónde» se ejerce la actividad de la abogacía, de cuál es la naturaleza de los rendimientos obtenidos, a partir de ahí todo es más fácil, se analizan cuáles son las **consecuencias fiscales** que conlleva, si da lugar, en el caso de personas físicas, a la aplicación de las normas referidas a los rendimientos de **trabajo personal**, o las que se refieren a los rendimientos de **actividades profesionales** (en el contexto de las personas físicas, el presente dossier tiene una clara vocación de análisis de estos últimos rendimientos). Y en el supuesto de que se ejerciera la actividad de forma societaria, si ello conlleva la aplicación del **régimen de atribución de rentas** o la aplicación de las normas del **Impuesto sobre Sociedades** (el análisis de este último impuesto queda al margen del dossier).

- También definimos y analizamos, desde el punto de vista fiscal (IRPF, IVA, IAE) conceptos muy específicos de la actividad de la abogacía, como pueden ser los que se derivan de la problemática de la **provisión de fondos y suplidos**, la consideración como costes judiciales de ciertos gastos originados en la tramitación de un proceso judicial («**condena en costas**»), la asignación económica por la asistencia jurídica gratuita en el **turno de oficio**, etc.

- Profundizamos en el estudio de ciertos **gastos** que, siendo **deducibles** desde un punto de vista teórico, sin embargo resultan ser en la práctica muy **controvertidos** por las exigencias de prueba por parte de la Administración tributaria (pruebas

**100**

(sigue)

auténticamente diabólicas en el caso concreto de la admisión de los gastos derivados de la adquisición de un vehículo que se afecta a la actividad profesional; o los gastos derivados de la utilización de parte de la vivienda como despacho profesional, etc.).

- También se analizan, **respecto al IVA**, una serie de cuestiones muy frecuentes e importantes a tener en cuenta en la actividad de la abogacía.
- Se realiza un análisis detenido sobre la L 2/2007 de **Sociedades Profesionales**, dada la gran importancia que esta tiene en relación con la «ubicación fiscal» de las sociedades civiles con personalidad jurídica, ya que, dependiendo que las citadas sociedades civiles se constituyan o no de acuerdo con la L 2/2007, ello determina que queden excluidas o no, respectivamente, del ámbito mercantil, lo que, a su vez, determina que, o bien continúen tributando en el régimen de atribución de rentas, o bien sean contribuyentes (a partir del 1-1-2016) del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.
- Para una mejor comprensión del contenido de los distintos temas que se analizan, figura a lo largo del dossier:
  - numerosos ejemplos, siendo el año eje de los mismos el 2017;
  - gran cantidad de cuadros y esquemas;
  - consultas de la DGT;
  - jurisprudencia, etc.

## CAPÍTULO I

# Panorámica de las distintas formas de desarrollar la actividad de la abogacía

Panorámica general .....	130	<b>120</b>
Formas societarias de desarrollar la actividad de la abogacía .....	140	

En este primer capítulo vamos simplemente a recopilar, de una forma sistemática, por una parte, las distintas formas jurídicas que un profesional de la abogacía puede adoptar para ejercer su actividad y, por otra, si la opción elegida fuera como persona jurídica, detallar las formas societarias más frecuentes. **125**

**Panorámica general** En este primer cuadro vamos a enumerar las distintas formas de desarrollar la actividad de la abogacía, clasificándolas en dos grandes grupos: como persona física y como persona jurídica. Y dentro de este segundo grupo, realizamos la distinción entre si la forma societaria elegida se encuentra o no acogida a la Ley de Sociedades Profesionales (L 2/2007), dada la importancia que esta opción tiene en relación a que las sociedades civiles que ejerzan una actividad profesional estén incluidas o no en el ámbito mercantil y, por ello, queden o no sujetas al IS, tal y como indicamos en el nº 500. **130**

Formas de desarrollar la actividad de la abogacía	Forma jurídica	Tributación directa	Observaciones	IVA
<b>1. Como persona física:</b> 1.1. Desarrolla su actividad como trabajador por cuenta ajena (contrato laboral) (nº 160)	-	IRPF	Rendimientos de trabajo personal (nº 160 y nº 6530)	No ha lugar
1.2. Desarrolla su actividad como trabajador autónomo o «profesional libre» (contrato mercantil) (nº 190)	-	IRPF	Rendimientos de actividades económicas (nº 190 y nº 3100)	Régimen general
<b>2. Como persona jurídica:</b> 2.1. Acogida a la L 2/2007 (nº 700)	2.1.1. Sociedad Civil (nº 470).	Régimen de Atribución de Rentas (tiene personalidad jurídica y está al margen del ámbito mercantil) (nº 2500).	IRPF (rendimiento de actividad económica) si el socio es persona física (nº 3100)	Régimen general
	2.1.2. Otras formas societarias (SA, SL, etc.).	IS	-	Régimen general



Formas de desarrollar la actividad de la abogacía	Forma jurídica	Tributación directa	Observaciones	IVA
2.2. No acogida a la L 2/2007.	2.2.1. Sociedad Civil	IS	Tiene personalidad jurídica y no está excluida del ámbito mercantil	Régimen general
	2.2.2. Otras formas societarias (SA, SL, etc.)	IS	-	Régimen general
	2.2.3. Comunidad de gastos (nº 1300)	<p>Hay que diferenciar:</p> <p><b>Entidad:</b> Normalmente se constituyen como una sociedad civil que desarrolla la actividad de «gestión de los gastos comunes». Al tener personalidad jurídica a efectos del IS y no estar excluido del ámbito mercantil, estará sujeta al IS.</p> <p><b>Profesionales:</b> Los distintos profesionales del despacho realizan su actividad independientemente. Se trata de sufragar gastos que tienen en común. Sujetos al IRPF como profesional libre o autónomo (nº 3100).</p>	En el caso de los profesionales, rendimientos de actividades económicas (nº 3100).	<b>Entidad:</b> Régimen general en su caso (nº 1400)
	<b>Profesionales:</b> Régimen general			

El objetivo del presente dossier es el de analizar la tributación del ejercicio de la abogacía contenida en la «zona sombreada» del cuadro anterior, es decir, en aquellas que se encuentran sujetas al IRPF o al Régimen de Atribución de Rentas (RAR). O, por vía negativa, aquellas formas de llevar a cabo la actividad de la abogacía que no están sujetas al IS.

Nos referimos, pues, al análisis de la tributación del ejercicio de la abogacía en los siguientes supuestos:

- Como trabajador por cuenta ajena (nº 160 y nº 6530);
- Como trabajador autónomo o profesional libre (nº 190 y nº 3100 s.);
- Como comunidad de bienes (nº 640);
- Como comunidad de gastos (nº 1300);
- Como sociedad civil acogida a la L 2/2007 (nº 470 y nº 700 s.).

**132** Naturalmente, la primera dificultad a examinar será el de la calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los profesionales de la abogacía. Por ejemplo, el trabajo desarrollado por un abogado, que es socio de una sociedad civil o de una sociedad limitada, ¿tiene la calificación de rendimiento de trabajo personal o de rendimiento de actividad económica? A veces, la delimitación entre una y otra clase de rendimiento es una «delgada línea fronteriza», tal y como analizamos, por ejemplo, en el nº 280 en relación con la calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad (LIRPF art.27.1 redacc L 26/2014).

En definitiva, la primera dificultad sería la de «ubicar», dentro del cuadro anterior, las distintas retribuciones percibidas por un profesional de la abogacía. Una vez determinada su calificación fiscal, habría que aplicar una tributación concreta (rendimientos de trabajo personal, rendimiento de actividad económica, atribución de rentas, sujeto o no a IVA, etc.).

**140 Formas societarias de desarrollar la actividad de la abogacía** Profundicemos un poco más y ampliemos y desarrollemos el cuadro del nº 130 en lo que se refiere a las formas de desarrollar la actividad de la abogacía como persona jurídica:

FORMAS SOCIETARIAS DE DESARROLLAR LA ACTIVIDAD DE LA ABOGACÍA			TRIBUTACIÓN			
			Imposición directa		Imposición indirecta (IVA)	
			Hasta 31-12-2015	Desde 1-1-2016	Hasta 31-12-2015	Desde 1-1-2016
Sociedad Civil (nº 470)	Con personalidad jurídica	Con objeto mercantil	Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	La sociedad civil no se acoge a la L 2/2007; IS (LIS art.7.1.a).	Régimen general	Régimen general
		Sin objeto mercantil	Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	La sociedad civil se acoge a la L 2/2007; Atribución de rentas (LIS art.6; LIRPF art.86).	Régimen general	Régimen general
	Sin personalidad jurídica	Con objeto mercantil	Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	Atribución de rentas (LIS art.6; LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	Régimen general	Régimen general
		Sin objeto mercantil	Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	Atribución de rentas	Régimen general	Régimen general
Comunidad de bienes (nº 640).			Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	Atribución de rentas (LIRPF art.86 s.) (nº 2500)	Régimen general	Régimen general
Comunidad de gastos o de medios (nº 1300).			<b>Entidad:</b> Atribución de rentas (nº 2500)	<b>Entidad:</b> Normalmente se constituye como una sociedad civil que desarrolla la actividad de «gestión de los gastos comunes». Al tener personalidad jurídica a efectos del IS y no estar excluida del ámbito mercantil, estará sujeta al IS (nº 1300)	No es sujeto pasivo del IVA. Serán los distintos profesionales del despacho los sujetos pasivos del IVA (LIVA art.4.1 y 5.1.a)	Ídem. a lo indicado en la columna de «hasta 31-12-2015».
			<b>Profesionales:</b> Los distintos profesionales del despacho realizan su actividad independiente. Se trata de sufragar gastos que tienen en común. Sujetos al IRPF como profesional libre o autónomo (nº 190 y nº 3100)	<b>Profesionales:</b> Ídem. a lo indicado en la columna de «hasta 31-12-2015» (nº 190, nº 3100)		
SL/SA			IS	IS	Régimen general	Régimen general

En concordancia con el cuadro del nº 130, el objetivo del presente dossier es el de analizar la tributación de aquellas formas societarias de desarrollar la actividad de abogado que se encuentran en las zonas «sombreadas» (además, claro está, de las que se ejerce dicha actividad como persona física –rendimiento de trabajo personal o como profesional libre o autónomo).

## CAPÍTULO II

# Fiscalidad derivada del ejercicio de la actividad de abogado como persona física

I.	En relación con el IRPF .....	157	<b>150</b>
II.	Calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad: análisis de la LIRPF art.27.1 .....	280	
III.	El IAE de los socios profesionales que prestan sus servicios a su sociedad .....	360	
IV.	El IVA de los socios profesionales que prestan sus servicios a su sociedad .....	380	
V.	Consultas de la DGT relacionadas con la calificación en el IRPF de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad .....	420	

En un primer estadio muy simple, y siguiendo el cuadro del nº 130, la forma de ejercer la actividad de la **abogacía como persona física** sería: **155**

- Como trabajador por cuenta ajena (nº 160 y nº 6530);
- Como «profesional libre» o autónomo (nº 190 y nº 3100 s.);
- En régimen de atribución de rentas (nº 225 y nº 2500 s.);
- Como rendimientos de capital mobiliario (nº 230).

En los números indicados anteriormente, se analizan en profundidad la tributación que corresponde a los rendimientos derivados de las distintas formas de ejercer la abogacía como «persona física» (en el Capítulo III -nº 460 s.- se analizan las formas de ejercer la abogacía como persona jurídica, es decir, bajo alguna forma societaria). Veamos ahora una breve referencia a los citados rendimientos.

## I. En relación con el IRPF

A.	Como trabajador por cuenta ajena .....	160	<b>157</b>
B.	Como «profesional libre» o autónomo .....	180	
C.	En régimen de atribución de rentas .....	225	
D.	Como rendimiento de capital mobiliario .....	230	

En este apartado vamos a enumerar brevemente las distintas calificaciones fiscales que pueden derivarse de las percepciones percibidas por un profesional.

### A. Como trabajador por cuenta ajena

El ejemplo típico es el del abogado que trabaja en una empresa, con un contrato laboral. **160**

a) En relación con el IRPF, tienen la consideración fiscal de **rendimientos íntegros del trabajo** todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, **directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria** y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (LIRPF art.17.1).

De acuerdo con la anterior definición, los rendimientos del trabajo se **caracterizan** por las siguientes notas:

- Comprenden la **totalidad de las contraprestaciones** o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie.
- Que **deriven**, directa o indirectamente, del **trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria** del contribuyente.

• Que, por vía negativa, **no** tengan el **carácter** de rendimientos de **actividades económicas**. Se excluyen, pues, los rendimientos procedentes de actividades en las que, con independencia de la aportación de su trabajo personal, el contribuyente efectúe la **ordenación** por cuenta propia de **medios de producción y de recursos humanos**, o de uno solo de ambos factores, con la finalidad de intervenir en la **producción o distribución de bienes o servicios**.

**162** Por ello, **no** se consideran **rendimientos de actividades profesionales**, sino **rendimientos de trabajo**, las cantidades que perciban las personas que, **a sueldo de una empresa** por las funciones que realizan en la misma, vengán **obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales** y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo (RIRPF art.95.3).

Respecto a los **gastos deducibles**, estos están muy tasados, como indicamos en el nº 6590.

La estructura de ingreso, gastos y reducciones, así como el esquema liquidatorio de los rendimientos del trabajo personal, se analizan en el citado nº 6590.

A los trabajadores por cuenta ajena **no** se les exige ninguna **obligación formal**.

b) En relación con el **IVA**, el abogado que trabaja por cuenta ajena no es sujeto pasivo de dicho impuesto.

**170** **Caso particular: retribuciones de los administradores de una sociedad**

En relación a las actividades correspondientes al cargo de **administrador**, la **totalidad de las retribuciones percibidas** por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en la LIRPF art.17.2.e), que establece que **en todo caso** tendrán la consideración de **rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores** y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

En caso de que la sociedad no satisfaga ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo **gratuito**, los socios **no** deberán **imputarse** ninguna **retribución** en tal concepto en su declaración del IRPF. El **tipo de retención** aplicable será el 35% (LIRPF art.101.2).

En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, el tipo de retención fue del 42% (LIRPF disp.adic.35ª.4).

**175** **Relación laboral especial de los abogados por cuenta ajena**

En un dossier de las características del actual, donde se analiza la **fiscalidad** de los **abogados**, no procede un estudio detallado, pero sí, al menos, una reseña de la L 22/2005 disp.adic.1ª y la norma de desarrollo, RD 1331/2006, por las cuales se regula la **relación laboral de carácter especial** de «la actividad profesional de los abogados que prestan servicios retribuidos, **por cuenta ajena**, y dentro del ámbito de organización y dirección del titular de un **despacho de abogados**, individual o colectivo».

Las normas matizan que **no** se consideran **incluidos** los abogados que ejerzan la profesión por **cuenta propia**, individualmente o asociados con otros, ni las colaboraciones que se concierten entre abogados cuando se mantenga la independencia de los respectivos despachos.

Se interpreta que quedan **excluidos** de la relación laboral especial:

– Los abogados que ejerzan la profesión por **cuenta propia**, considerando como tales a los **titulares de sus propios despachos**, que ejercen la actividad en solitario y a los que se **agrupan** con otros con la finalidad de **compartir los locales**, instalaciones, personal, servicios, etc., pero conservando la **independencia** de sus despachos, sin identificación conjunta de los mismos ante los clientes (Estatuto General de la Abogacía art.27). Son las denominadas **sociedades de medios** o de gastos (nº 1300);

– La exclusión también afecta al ejercicio colectivo de la abogacía, bajo el ropaje jurídico permitido en el derecho mercantil. Es decir, también se excluirá de la relación laboral especial las **relaciones** creada **entre los socios**.

## B. Como «profesional libre» o autónomo

Es, sin duda, la forma más frecuente de ejercer la abogacía como persona física. **180**  
Será objeto de análisis detallado en los Capítulos VIII (nº 3100 s.) y IX (nº 4000 s.).

### 1. Respecto al IRPF

(LIRPF art.27, 28 y 30)

La LIRPF considera que son rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos en los que concurren los siguientes **requisitos**: **190**

1º. Que procedan del **trabajo personal** y del **capital** conjuntamente (o de uno solo de estos factores).

2º. **Ordenación por cuenta propia** de medios de producción y de recursos humanos (o uno de ambos).

3º. Con la finalidad de **intervenir** en la **producción** o distribución de bienes y servicios.

Con arreglo a este criterio, son **rendimientos de actividades profesionales** de la actividad de abogado, los obtenidos mediante el **ejercicio libre de su profesión**, siempre que dicho ejercicio suponga la **ordenación por cuenta propia de medios de producción** y de **recursos humanos** o de uno de ambos.

Son **rendimientos de actividades profesionales** los que deriven del ejercicio de las actividades **incluidas en las Secciones Segunda** (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las Tarifas del IAE, aprobadas por el RDLeg 1175/1990; mientras que son **rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades **incluidas** como tales en la **Sección Primera** de las mencionadas Tarifas (RIRPF art.95.2.a).

En relación con las actividades profesionales desarrolladas por **comunidades de bienes, sociedades civiles** y otras entidades en régimen de atribución de rentas, debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, estas mantienen a efectos del IRPF su carácter de actividades profesionales y no empresariales.

El rendimiento neto o beneficio se determinará por la diferencia entre los ingresos percibidos y todos los gastos producidos que sean deducibles, tal y como se analiza en profundidad en el Capítulo IX (nº 4000 s.).

### Métodos de determinación del rendimiento neto de la actividad profesional **200**

(LIRPF art.30; RIRPF art.28 a 30) Cuando el abogado desarrolle su actividad profesional como autónomo o profesional libre, tiene dos modalidades, dentro del método de estimación directa, para determinar su rendimiento neto e integrar en su IRPF:

<b>Modalidades del método de estimación directa</b>	Modalidad <b>normal</b> (EDN) (nº 4060)	Profesionales en los que concorra alguna de estas dos circunstancias: – Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades (profesionales y, en su caso, empresariales) sea >600.000 euros en el año inmediato anterior. – Que haya renunciado a la EDS.
	Modalidad <b>simplificada</b> (EDS) (nº 4070 y nº 5350)	Profesionales en los que el importe neto de la cifra de negocios de todas las actividades (profesionales y, en su caso, empresariales) sea ≤600.000 euros en el año anterior y no haya renunciado a la EDS.

Efectuemos un breve recorrido sobre las dos modalidades del método de estimación directa anteriormente indicados:

**203 Modalidad normal del método de estimación directa** Esta modalidad pretende medir la **capacidad económica** real del contribuyente de forma directa. Mediante su aplicación se pueden determinar todos los componentes de la base imponible, por diferencia entre ingresos reales y gastos necesarios deducibles efectivamente producidos. Se aplica a aquellos profesionales en los que concorra alguna de las dos siguientes circunstancias:

- Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades (profesionales y, en su caso, empresariales) exceda de 600.000 euros en el año inmediato anterior.
- Que, aun no excediendo de dicho importe, haya renunciado a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Como método general aplicable a todas las rentas, se basa en la diferencia entre **ingresos computables y gastos deducibles**, en los términos que para cada tipo de renta establece la normativa del impuesto (ver análisis detallado en el Capítulo IX nº 4000 s.).

**205 Modalidad simplificada del método de estimación directa** Se aplica a aquellos profesionales en los que concurren las dos siguientes circunstancias:

- Que el importe neto de la **cifra de negocios** para el conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, definido de acuerdo con el TRLSA, aprobado por el RDLeg 1564/1989, **no supere los 600.000 euros** anuales en el **año inmediato anterior** (aunque el RIRPF art.28.1 alude a esta norma, conviene recordar que dicho texto refundido fue derogado por el TRLSC, aprobado por el RDLeg 1/2010, con efectos desde 1-9-2010).

- Que **no renuncie a esta modalidad** simplificada, ya que, en dicho caso, dicha renuncia tendría efectos para un período mínimo de tres años, tributando por la modalidad normal.

Es similar a la modalidad normal, con la diferencia de que algunos gastos se determinan con reglas más sencillas (tabla específica de amortizaciones) o se estiman a forfait (provisiones y gastos de difícil justificación).

Ver análisis en profundidad de ambas modalidades del método de estimación directa en el Capítulo IX -nº 4050 s.-.

## 215 Breve esquema de las dos modalidades del método de estimación directa

MÉTODOS O MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA			
Método o modalidad	Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales (nº 4320)
Estimación directa, modalidad normal (EDN) (nº 4060)	Empresarios y profesionales en los que concurren <b>alguna</b> de estas dos circunstancias: - Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades <b>supere 600.000</b> euros anuales en el año anterior. - Que, no excediendo de dicho importe, hayan renunciado a la EDS.	Ingresos íntegros. (-) Gastos deducibles	- Si voluntariamente opta: Contabilidad ajustada al Código de Comercio. - Si no opta por la contabilidad: En general: Libros registros de: - Ingresos. - Gastos. - Bienes de inversión. - Provisiones de fondos y suplidos.
		(=) Rendimiento neto. (-) Reducción: a) rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular; b) cuantías fijas; c) inicio de actividad.  (=) Rendimiento neto reducido	

MÉTODOS O MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA			
Método o modalidad	Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales (nº 4320)
Estimación directa, modalidad simplificada (EDS) (nº 4070 y nº 5350)	Empresarios y profesionales en los que concurren estas dos circunstancias: – El importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades <b>no supere</b> la cantidad de 600.000 € anuales en el año anterior. – No hayan renunciado a la EDS.	Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y gastos de difícil justificación). (-) Amortizaciones según tabla simplificada.	Ídem. que en EDN
		(=) Diferencia. (-) 5% de la diferencia positiva (máximo 2.000 euros).	
		(=) Rendimiento neto. (-) Reducción: Las contenidas en método de EDN;	
		(=) Rendimiento neto reducido.	

En el nº 4020 y nº 5350 se analiza en profundidad la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional en función de que este se encuentre en el método de estimación directa normal o simplificada, respectivamente.

## 2. Respecto al IVA

La regla general es que el abogado que ejerza su actividad profesional como «libre» **o autónomo**, y que en el IRPF el rendimiento profesional tenga la calificación de rendimiento de actividades económicas (por lo que determina su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades), estará **sujeto al IVA**, en su **régimen general**.

220

Pero hay alguna excepción a esa regla general. En efecto, ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del IRPF (LIRPF art.27.1), analizada en el nº 280 s., en cambio no ha habido ninguna modificación en este sentido en la LIVA, por lo que habría que analizar cada caso concreto. Por ello, y tal como se indica en el nº 390:

- si la relación entre el socio y la sociedad se califica como **laboral**, atendiendo a los criterios indicados en el nº 380, dicho socio, profesional libre o autónomo a efectos del IRPF, **no** estaría **sujeto al IVA** (LIVA art.7.5);
- por el contrario, si dicha relación, atendiendo a esos mismos criterios, **no** cabe calificarla de **laboral**, el socio, profesional a efectos del IRPF, también tendría dicha calificación en el IVA y, por ello, estaría **sujeto a este impuesto** (régimen general).

## C. En régimen de atribución de rentas

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las **rentas** obtenidas por determinadas **entidades** que **no** tienen la consideración de **sujetos pasivos del IS**, deben tributar en la **imposición personal** de sus miembros.

225

Tienen la consideración de **entidades** sometidas a este régimen especial las **sociedades civiles** que no tengan personalidad jurídica o estén excluidas del ámbito mercantil (en otro caso estarían sujetas al IS a partir del 1-1-2016), las **comunidades de bienes**, las herencias yacentes y demás entidades que, carentes de personalidad

jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (en definitiva, las entidades a las que se refiere la LGT art.35.4).

Las **rentas** correspondientes a las citadas **entidades** se **atribuirán a los socios, comuneros**, herederos o partícipes, respectivamente, para integrarlas en su correspondiente IRPF (LIRPF art.86 s.). Es decir, la determinación de la renta atribuible se realiza **en sede de la entidad** que la obtiene.

Las citadas rentas atribuidas a sus miembros tendrán la **naturaleza** derivada de la **actividad** o fuente de **donde procedan**. Por ello, si la entidad ejerce una actividad profesional, la renta atribuida al socio o comunero tendrá la calificación de rendimientos de actividades profesionales, integrándola en su correspondiente declaración de IRPF.

Ver análisis en profundidad de este régimen especial en el nº 2500 s.

226

**Ejemplo** Una **sociedad civil** ejerce en 2017 una actividad profesional, **no** estando sometida al **IS** (L 2/2007) por estar excluida del ámbito mercantil, ya que se ha constituido de acuerdo con la LSP (ver nº 500).

De acuerdo con los datos y registros contables de la entidad, los rendimientos íntegros de su actividad profesional ascienden a 60.600 euros, siendo los gastos fiscalmente deducibles 22.400 euros. La citada entidad está formada por tres abogados, A, B y C, siendo sus participaciones del 50%, 30% y 20%, respectivamente.

Determinar la renta atribuible por la entidad a cada uno de sus tres socios.

**Solución:**

Esquematizamos la **atribución** de rentas de la entidad a sus tres socios:

Socios	Rendimientos íntegros	Gastos fiscalmente deducible	Rentas a atribuir o rendimiento neto
A	50% s/60.600 = 30.300	50% s/22.400 = 11.200	19.100
B	30% s/60.600 = 18.180	30% s/22.400 = 6.720	11.460
C	20% s/60.600 = 12.120	20% s/22.400 = 4.480	7.640
Total	60.600	22.400	38.200

Cada uno de los tres socios abogados deberá incluir los datos anteriores en su correspondiente declaración del IRPF. En relación, con la imposición indirecta, la sociedad civil estaría sujeta al IVA.

Ver en nº 2500 s. el análisis detallado del régimen de atribución de rentas.

## D. Como rendimiento de capital mobiliario

230

Por último, los importes percibidos por los profesionales en concepto de **distribución de dividendos** tendrá, a efectos del IRPF, la consideración para los **socios de rendimientos de capital mobiliario**, ya que tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los rendimientos obtenidos por la **participación en los fondos propios** de cualquiera tipo de entidad (LIRPF art.25.1.a).

Estas percepciones estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta (LIRPF art.101.4).

## II. Calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad: análisis de la LIRPF art.27.1

280

En muchas ocasiones, la frontera entre los rendimientos del trabajo personal y los de la actividad profesional no es fácil de trazar. Esto es lo que ocurría hasta el 31-12-2014 con los rendimientos percibidos por los socios de su sociedad. Pero a partir del 1-1-2015 existe una regla objetiva que lo delimita. En efecto, para la calificación de los **servicios prestados por el socio** a la sociedad **distintos** de los que, en su caso, derivasen de su condición de **administrador**, debe tenerse en cuenta que la



L 26/2014 ha modificado la normativa aplicable (a partir de 1-1-2015), **objetivando** las reglas de tributación aplicables a los **socios profesionales** (LIRPF art.27.1.3<sup>er</sup> párrafo):

1. Se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el **ejercicio de profesiones liberales**, artísticas y deportiva. **282**

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la **realización de actividades** incluidas en la **Sección Segunda** de las **Tarifas del IAE**, aprobadas por el RDLeg 1175/1990, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el **régimen especial de la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la L 30/1995 disp.adic.15<sup>a</sup>, de ordenación y supervisión de los seguros privado.

**Requisitos para calificarlas como rendimientos de la actividad profesional** Analicemos este último párrafo de la LIRPF art.27.1, que es el que modifica sustancialmente la naturaleza de este tipo de rendimientos. Para ello nos apoyaremos no solo en la literalidad de la norma, sino en numerosas consultas vinculantes de la DGT que interpretan la misma. **290**

En definitiva, para que se califique como **rendimientos de actividades económicas** las retribuciones percibidas por un socio de su sociedad, a integrar en su IRPF, han de concurrir los **siete requisitos** siguientes:

**1.-** Lo primero que debe tenerse en cuenta del alcance de la LIRPF art.27.1.3<sup>er</sup> párrafo, es que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a **título individual** o al **margen de la sociedad**, sino a las actividades realizadas por el socio a **favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios**.

**2.-** En dicha actividad deben distinguirse **dos relaciones jurídicas** a efectos fiscales:

– la establecida entre el **socio y la sociedad**, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del **socio a integrar en su IRPF**;

– la relación mantenida entre el **cliente y la sociedad**, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye **renta de la sociedad** a integrar en el **IS**.

Es decir:

Relación socio-sociedad: 

Sociedad	---->	Socio	---->	IRPF
----------	-------	-------	-------	------

Relación sociedad-cliente: 

Cliente	---->	Sociedad	---->	IS
---------	-------	----------	-------	----

**3.-** Los rendimientos obtenidos por el contribuyente deben proceder de una entidad en cuyo capital participe. No se hace alusión a ningún porcentaje de participación. **292**

**4.-** En dicho 3<sup>er</sup> párrafo se exige que la actividad realizada esté **incluida** en la **Sección Segunda** de las **Tarifas del IAE**.

Este requisito debe exigirse a la actividad realizada tanto por el **socio** como por la **sociedad**, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción de aplicación del RDLeg 1175/1990 regla 3<sup>o</sup>.apdo.3, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto (nº 7480), y también **con independencia** de que el