



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Infracciones tributarias: especial referencia a la
tributación de las provisiones de fondos en el
IRPF e IVA

Tax offences: special reference to the taxation of
financial covers in PIT and VAT

Autora

María Pilar Viladés Amador

Director/es

Lucía María Molinos Rubio

Facultad de Derecho
2017

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	3
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO.....	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN	5
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
II. ASPECTOS GENERALES INFRACCIONES TRIBUTARIAS	9
1. INTRODUCCIÓN: LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.....	9
2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	10
3. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS. INFRACCIÓN DE DEBERES CONDUCENTES A LA LIQUIDACIÓN: ARTÍCULO 191 LGT... 13	
4. EL DOLO O CULPA COMO ELEMENTO DEL TIPO.....	16
III. DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN LAS PROFESIONES DE ABOGADO Y PROCURADOR	21
1. INTRODUCCIÓN: ARTÍCULO 17 CÓDIGO DEONTOLÓGICO DE LA ABOGACÍA Y ARTÍCULO 29 LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL PARA LA PROCURADURÍA	21
1. CONCEPTO DE PROVISIÓN DE FONDOS.....	22
2.1 Provisión de fondos voluntaria.....	24
2.2 La provisión de fondos forzosa	25
3. DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA: DIFERENCIAS ENTRE ABOGADOS Y PROCURADORES.....	25
IV. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN IRPF E IVA	29
1. TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN IRPF E IVA.....	29
1.1 Impuesto de la Renta sobre la Personas Físicas y las actividades profesionales	30
A) <i>Estimación Directa Normal IRPF</i>	31
B) <i>Estimación Directa Simplificada IRPF</i>	33

1.2 Impuesto sobre el Valor Añadido y la actividad profesional	35
<i>A) Régimen General</i>	35
<i>B) Régimen especial del criterio de Caja</i>	36
2. TRIBUTACIÓN DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN IRPF E IVA	38
2.1 Consideración de las provisiones como ingreso en concepto de honorarios	39
2.2 Consideración de las provisiones de fondos como suplido.....	41
2.3 Problemática del devengo de las provisiones de fondos	42
<i>A) Devengo en el IRPF de las provisiones de fondos</i>	42
<i>B) Devengo en el IVA de las provisiones de fondos</i>	43
V. TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL TURNO DE OFICIO	45
VI. CONCLUSIONES	49
VI. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES.....	53

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

CC	Código Civil
CDAE	Código Deontológico de la Abogacía Española
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
DGT	Dirección General de Tributos
EGAE	Estatuto General de la Abogacía Española
LAJG	Ley de Asistencia Jurídica Gratuita
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
RGRS	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

El presente Trabajo de Fin de Grado se observa a las infracciones tributarias, y su relación con la tributación de las provisiones de fondos en el IRPF e IVA, una problemática existente en la actualidad. El objetivo principal de este trabajo es determinar el concepto de provisión de fondos así como su tributación en el IRPF e IVA, todo ello en relación con la infracción tributaria del artículo 191 LGT relativa a la infracción de deberes conducentes a la liquidación. Del mismo modo, se trata al final del mismo, la cuestión novedosa de la tributación del IVA en el turno de oficio.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN

El objeto de estudio elegido para la realización de este TFG responde a una motivación personal de investigar y profundizar en un tema que considero de bastante importancia pero con escasa información o estudios sobre este tema.

En la actualidad la DGT ha mostrado especial interés por la tributación de los profesionales, en concreto de los procuradores y abogados, en IRPF e IVA y en especial, por la tributación por parte de los mismos respecto de las provisiones de fondos. Considero que no existen conceptos normativos suficientes para la regulación de las mismas, guiándose únicamente los profesionales por consultas vinculantes, casos concretos de otros profesionales del entorno o por la interpretación, lo más objetiva posible, de las normas establecidas al respecto.

Además me ha parecido de especial interés la nueva problemática surgida respecto a la tributación del turno de oficio a efectos del IVA. Dadas las dudas que recientemente han aparecido en relación con dicho tema, puesto que ha existido una disparidad de soluciones a dicho problema en distintos países. Todavía ha adquirido mayor importancia por mi parte, al observar que no es únicamente un problema que se de en nuestro Estado español sino que también ha surgido en otras partes del globo.

Por todo lo expuesto anteriormente, finalmente elegí dicha temática, teniendo en cuenta tanto aspectos generales puramente teóricos como aspectos específicos más prácticos, analizados desde un punto más personal de cada caso concreto.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Respecto a la metodología utilizada en el presente Trabajo de Fin de Grado ha sido la que voy a señalar a continuación.

En primer lugar llevaré a cabo una investigación teórica sobre las infracciones tributarias desde una perspectiva general, centrándome en primer lugar en la infracción del deber conducente a la liquidación del artículo 191 LGT así como el dolo o culpa como elemento del tipo. Haré uso tanto de textos legales, como de diferentes manuales de derecho tributario y revistas electrónicas de diferentes Universidades para el estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 LGT y procedimiento sancionador tributario, y bases de datos electrónicos en relación con los tipos de infracciones y sus sanciones y su procedimiento de imposición.

En segundo lugar introduciré las provisiones de fondos en las profesiones de abogado y procurador. Para ello determinaré su concepto, con ayuda de los artículos 17 CDAE y 29 LEC, clasificaré las mismas en voluntarias y forzosas, determinaré su cuantía y señalaré brevemente el procedimiento a seguir para su reclamación. Utilizaré para el desarrollo del mismo, diferentes portales electrónicos jurídicos sobre la provisión de fondos en los profesionales y los honorarios y funciones de los procuradores, así como textos legales y hojas de encargo profesionales, capítulos de libros en relación con el abogado y el procurador en la LEC, con especial referencia a las provisiones de fondos y artículos de revistas jurídicas en relación con el contenido obligacional del contrato de servicios del abogado.

Seguidamente, y en relación con lo señalado en el párrafo anterior, procederé a analizar con profundidad la tributación de los profesionales, incidiendo en la tributación de las provisiones de fondos en IRPF e IVA. Además trataré la cuestión de la problemática del devengo de las provisiones de fondos, para ello recurriré a la lectura de textos legales, portales electrónicos jurídicos en relación con el régimen de estimación directa normal y simplificada en el IRF, el régimen general de tributación en el IVA, el

régimen especial del IVA con criterio de caja, manuales de derecho financiero y tributario II, y consultas vinculantes en relación con el IRPF y generales en relación con el tratamiento tributario de las provisiones de fondos y suplidos y la obligación de repercutir el impuesto en las provisiones de fondos.

Finalmente, abarcaré como tema novedoso la tributación en el IVA del turno de oficio y cerraré el trabajo con las conclusiones que extraeré del mismo. Para este último apartado del trabajo, haré uso de consultas vinculantes de la Secretaria General de Impuestos sobre el consumo respecto a la sujeción del turno de oficio al IVA, portales jurídicos electrónicos sobre la asistencia jurídica gratuita, resoluciones de la dirección general de tributos relativa a las consultas sobre la sujeción del turno de oficio en el IVA y la sentencia TJUE sobre dicho tema.

Debo señalar que, acompañando todo lo anterior, incluiré un listado de las abreviaturas, y un apartado sexto dedicado a la bibliografía utilizada para el desarrollo del mismo. La documentación de la que he hecho uso para la realización del TFG la he obtenido tanto de manuales de derecho tributario, como de artículos de revistas especializadas en las provisiones de fondos como de consultas vinculantes, noticias actuales de prensa y jurisprudencia.

Para acabar este apartado debo hacer alusión a la utilización del material trabajado en tercer y cuarto curso del grado de Derecho en las asignaturas de Derecho Tributario parte general y Derecho Tributario parte especial.

II. ASPECTOS GENERALES INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1. INTRODUCCIÓN: LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

En este apartado concretaremos y analizaremos una serie de conceptos que nos serán de interés a lo largo del trabajo. Estos serán fundamentales para el desarrollo del mismo puesto que nos permitirán desglosar el resto de apartados con un conocimiento genérico previo.

En primer lugar, en este apartado observaremos las infracciones y sanciones, para en los dos siguientes apartados centrarnos en sus conceptos y elementos. Del mismo modo, una vez hecho esto, clasificaremos las diferentes infracciones tributarias, haciendo especial referencia a la infracción de deberes conducentes a la liquidación del artículo 191 LGT. Y para finalizar haremos alusión al dolo o culpa como elemento del tipo.

Para comenzar, debemos definir el concepto de tributo. Alonso González y Collado afirman que «los tributos constituyen un instrumento esencial al servicio de unos fines concretos de política económica y de justicia en el reparto de las cargas comunes a las que todos debemos contribuir por exigencia constitucional del artículo 31 CE. Estos tributos, serán exigidos por los poderes públicos con arreglo a dichos principios constitucionales, con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas»¹. Es fundamental el estudio de las conductas realizadas por los contribuyentes que forman parte de la relación tributaria, observando si se produce la vulneración del ordenamiento jurídico – tributario o no.

La obligación tributaria principal nace con la realización del hecho imponible. Estamos ante una obligación o deber de pago del tributo, que tiene su fundamento en la ley, la cual el sujeto pasivo deberá respetar, como ratio fundamental, la exigencia de capacidad contributiva².

¹ ALONSO GONZÁLEZ, LM; COLLADO, M.A., *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial, Tercera Edición*, Atelier Libros S.A., Barcelona, 2015, p. 32

² PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 154

Las infracciones tributarias son conductas tipificadas como vulneraciones del ordenamiento jurídico y las sanciones, las consecuencias de dicho quebrantamiento de las normas. Señalamos que las sanciones serán impuestas por aquellos órganos que tengan competencia para ello, mediando siempre la defensa del contribuyente frente a cualquier actuación que realice la Administración Tributaria.

Por tanto, las infracciones de las normas tributarias conllevarán aparejadas una serie de sanciones que serán clasificadas en función de su gravedad.

Se observa aquí, que el concepto de infracción tributaria guarda paralelismo con el del delito del artículo 305 del CP. «Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas y culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». En esta definición del artículo 183 LGT se recoge el principio de culpabilidad que será analizado más tarde³.

2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

El concepto de infracciones tributarias lo encontramos en el artículo 183 LGT, el cual establece «1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosa de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. 2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves. 3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se registrarán por su normativa específica».

Estamos hablando de una serie de conductas que el legislador ordinario ha decidido tipificar como infracciones, y por lo tanto, a ellas les va a aparejar la correspondiente sanción, que será impuesta a través del procedimiento sancionador que regula la normativa tributaria.

Estas conductas podrán ser llevadas a cabo por una serie de sujetos responsables de dichas infracciones y sanciones tributarias. Dichos sujetos se encuentran concretados en el art.181 LGT, estos son tanto personas físicas como jurídicas, así como las entidades que se mencionan en el apartado cuarto del artículo 35 LGT⁴. Estas

³ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 427

⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 154

entidades son «las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

En el artículo 182 Ley General Tributaria encontramos a los responsables y sucesores de las deudas tributarias. Lo que se trata de determinar es si las sanciones multas pecuniarias impuestas a los obligados tributarios pueden ser exigidas a quienes sean declarados responsables de la deuda principal o a los sucesores que han ocupado el lugar de la persona física fallecida o la entidad jurídica disuelta. En cuanto a los sucesores deberemos distinguir: los que lo sean de personas físicas y los que sean de personas jurídicas y entidades disueltas. Los primeros no responderán de las infracciones cometidas por el causante. La responsabilidad por la infracción es personal y, en consecuencia, no transmisible. En cambio, en el caso de personas jurídicas y entidades disueltas, las sanciones correspondientes a infracciones cometidas por la entidad se transmitirán a los socios⁵.

Para que una conducta sea clasificada como infracción tributaria y en consecuencia una sancionable, debe:

- a) Tratarse de una acción/comportamiento activo o de una conducta pasiva/omisión. En este segundo caso es necesario que para que se produzca la infracción exista un deber de actuar. Por tanto, deberá existir una acción u omisión.
- b) No haberse producido un cumplimiento de las leyes. La conducta que haya constituido la infracción deberá ser contraria a una norma legal. Principio de legalidad.
- c) Ser una conducta y sanción recogidas en una ley. La conducta infractora y la sanción que conlleve deberán estar recogidas en una ley, puesto que no existirá infracción ni sanción tributaria si en el momento de producirse la conducta, ésta no constituirá infracción administrativa. Principio de tipicidad.

⁵ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 427

- d) Ser una conducta que persiga unas consecuencias y éstas sean deseadas. Por ello se encuentran excluidos de sanción tributaria los supuestos de fuerza mayor, es decir, supuestos que no se pudiesen prever. Principio de vulnerabilidad.
- e) Ser una conducta en la exista culpa. Principio de culpabilidad. Será analizado dicho principio a continuación de forma detallada.
- f) No sancionarse dos veces un mismo hecho. Principio de no concurrencia⁶.

Finalmente, debemos atender a la imposición de sanciones, que podrán ser pecuniarias y cuando proceda, no pecuniarias de carácter accesorio. Del mismo modo, se deberá atender a la gravedad de la conducta infractora.

- a) Las sanciones pecuniarias las encontramos en los artículos 185 y 187 LGT. Estas podrán consistir en una multa fija o proporcional, las cuales se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios; comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación o el acuerdo o conformidad del interesado. Estos criterios de graduación serán aplicables simultáneamente.
- b) Las sanciones no pecuniarias de carácter accesorio por infracciones graves o muy graves las encontramos en el artículo 186 LGT. Estamos ante sanciones de privación de derechos. Los derechos de los que hablamos son los siguientes; pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado, prohibición para contratar con la Administración Pública o suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público⁷.

⁶ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 418 a 423

⁷ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 428

3. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS. INFRACCIÓN DE DEBERES CONDUCTENTES A LA LIQUIDACIÓN: ARTÍCULO 191 LGT

Antes de comenzar, debemos señalar que acudimos al artículo 191 LGT respecto a la infracción de deberes conducentes a la liquidación, puesto que a lo largo del trabajo desarrollaremos las provisiones de fondos, su forma de tributación en IRPF e IVA y la infracción cometida respecto a su declaración, conducta que encaja en la tipificación que realiza este precepto normativo.

Las infracciones tributarias se clasificarán, por un lado, en función de la conducta típica y por otro lado, en función de la gravedad de las mismas.

Respecto a la primera clasificación, en función de la conducta típica, debemos distinguir entre; las infracciones de los deberes conducentes a la liquidación y las infracciones de los deberes formales. Respecto a la infracciones de deberes conducentes a la liquidación, la conducta que se considera típica es una conducta en la que la irregularidad sustrato de la misma ha tendido a degenerar la liquidación tributaria que hubiera debido ser. Ese deber conducente a la liquidación ha sido infringido causando un perjuicio económico directo e inmediato a la hacienda pública. Frente a estas primeras encontramos las infracciones de deberes formales en las que la conducta no puede exigirse de un resultado y en las que la proporcionalidad dependerá de lo que la ley establezca en cada caso. Son infracciones que no siendo exactamente los deberes conducentes a la liquidación prevén sanciones relacionadas con la suerte de “*perjuicio económico*” futuro o inmediato a concretar incluso en los deberes tributarios de terceros⁸.

Por su parte, respecto a la segunda, en función de la gravedad de las mismas, es el artículo 184 LGT el que clasifica las infracciones tributarias en función de la gravedad. Dicho artículo establece que «Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los articulo 191 a 206 de esta ley. Cada infracción tributaria se calificara de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará

⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 430

sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley».

En relación con el artículo 191 LGT, para comenzar debemos señalar que estamos ante una infracción de resultado o de daño para la recaudación tributaria pero que se produce mediante una violación o incumplimiento del deber de autoliquidar. Esta infracción se produce al dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte, de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 LGT o cuando proceda la aplicación del párrafo b) del apartado primero del artículo 161 LGT⁹.

A este respecto, importa destacar que cada infracción se califica de forma unitaria de forma leve, grave y muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT y en el RGRS, y de conformidad con el resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción. En consecuencia, una misma conducta podrá ser calificada como una infracción de los tres tipos, grave, muy grave o leve, salvo el caso del artículo 191.6 LGT, que siempre será una infracción leve, con independencia de las circunstancias concurrentes en la conducta del sujeto infractor¹⁰.

Para clasificar la conducta como leve, grave o muy grave debemos atender a los apartados 2, 3 y 4 del artículo 191 LGT. En virtud de los mismos, observaremos los elementos que se analizan a continuación.

El primer elemento es haber realizado la conducta mediando o con la concurrencia de los medios fraudulentos. No es el artículo 191.4 LGT el que nos da el concepto de medios fraudulentos, sino que este nos remite al artículo 184.3 LGT. En virtud del artículo 184.3 LGT se establece que son medios fraudulentos; las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, el empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados y la utilización de personas o entidades interpuestas.

⁹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 432

¹⁰ DELGADO GARCÍA, A; OLIVER CUELLO, R., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Universidad Abierta de Cataluña (UOC), Barcelona, p. 25

El segundo elemento es la ocultación de datos. Cuando no se presenten declaraciones o cuando se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%. Esta circunstancia, por lo tanto, implica tanto acciones como omisiones en la conducta del sujeto infractor, en tanto que se prevé para la ausencia de presentación de las declaraciones como la presentación errónea de las mismas¹¹.

Y el tercer elemento es la existencia de una cuantía que no ha sido ingresada o no ha sido devuelta. Siempre constituirá infracción la falta de ingreso en plazo de los tributos o pagos a cuenta regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada posteriormente sin cumplir los requisitos del artículo 27 en su apartado cuarto LGT. El umbral determinante es de 3.000 euros. Por debajo de ese nivel la infracción se considerará leve, por encima del mismo, será grave o muy grave, en función de la presencia de otras circunstancias¹². Si el obligado regulariza su situación tributaria sin requerimiento previo o presenta la autoliquidación en plazo voluntario pero sin ingreso, esta infracción no tendrá lugar.

Además de las previsiones contenidas en los apartados dos a cuatro del artículo 191 LGT deberemos tener en cuenta los artículos 9 a 12 RGRS para calcular la incidencia que tienen sobre la base de la sanción las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, en concreto, la ocultación, la llevanza incorrecta de libros o registros o la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados¹³.

La base de la sanción para dicha infracción tipificada en el artículo 191 LGT será la cuantía no ingresada por comisión de la misma. La infracción se clasificará en

¹¹ DELGADO GARCÍA, A; OLIVER CUELLO, R., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Universidad Abierta de Cataluña (UOC), Barcelona, p. 26 y 27

¹² PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 436

¹³ AGUALLO, A; BUENO GARGALLO, E., «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la ley general tributaria.», *en Crónica Tributaria Universidad de Córdoba*, n.º. 132, 2009, p. 34

función de la gravedad en infracción leve, grave o muy grave.

- a) Nos encontraremos ante una infracción leve cuando la base de la sanción no supere 3.000 euros, existiendo o no ocultación o, cuando la base de la sanción supere los 3.000 euros y no exista ocultación. La sanción establecida será una multa proporcional del 50%.
- b) Nos encontraremos ante una infracción grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación o, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que sea constitutivo de medio fraudulento, cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sea superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción o cuando se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, cuando dichas cantidades no superen el 50% de la base de la sanción. La sanción establecida para estas sanciones graves será una multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- c) Nos encontraremos ante una infracción muy grave cuando se hubieran utilizados medios fraudulentos o cuando se hubiesen dejado de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, si estos superaban el 50% de la base de la sanción. La sanción establecida será una multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública¹⁴.

4. EL DOLO O CULPA COMO ELEMENTO DEL TIPO

La imposición de la correspondiente sanción requerirá que el contribuyente haya actuado con dolo o culpa puesto que no será posible sancionar discrepancias interpretativas o el simple hecho objetivo de ingresar una cantidad inferior que

¹⁴ CEF Fiscal Impuestos Manual de Fiscalidad Básica. *Tema 3 - Las Sanciones Tributarias. Los recursos tributarios. 3. Los tipos de infracciones tributarias y sus sanción. El procedimiento de imposición.* Recuperado de <http://www.fiscal-impuestos.com/3-los-tipos-de-infracciones-y-su-sancion-el-procedimiento-de-imposicion.html>. Consulta día 9 de marzo de 2017.

Hacienda considera correcta¹⁵.

Las conductas tipificadas como infracciones tributarias deben formar parte del tipo con algún grado de culpa. Es necesario demostrar que la conducta se realizó incurriendo simple negligencia, no siendo necesario que esta sea dolosa o intencional. Dicha negligencia no está definida como tal en la normativa tributaria¹⁶.

El profesor García Gómez afirma que «deberá ser la doctrina y sobre todo la jurisprudencia, las que intenten perfilar el alcance y contenido de la simple negligencia en el Derecho tributario sancionador¹⁷».

El tipo de culpabilidad que se exige para cometer una infracción tributaria, por tanto, incluye tanto la simple negligencia, cuando la conducta no es cuidadosa o cuando no se pone la atención adecuada con el fin de no perjudicial a otro, como el dolo, es decir, la intencionalidad de la persona infractora de provocar esas consecuencias. En ambos casos, la Hacienda Pública podrá imponer una sanción, correspondiendo la prueba de la culpabilidad también a ella por el principio de presunción de inocencia de forma que, mientras no se demuestre lo contrario, no existirá responsabilidad administrativa¹⁸.

El profesor García Gómez citando a Pérez Royo afirman que «en primer lugar, ha de tomarse en consideración el marco donde se desenvuelve la infracción tributaria. El potencial infractor será una persona que se encuentra ligada a la Administración, bien como titular de otras situaciones de deber o de sujeción a las potestades de la propia Administración tributaria. Desde esta perspectiva, la negligencia se identifica con la inobservancia del cuidado objetivamente debido que los sujetos tributarios han de mantener en el cumplimiento de las obligaciones y deberes que les impone el ordenamiento tributario. En consecuencia, su fundamento descansa en la ligereza o descuido del infractor que se manifiesta por la falta de previsión y la omisión de

¹⁵ Audiencia Nacional en Sentencia de 2 de octubre de 2014.

¹⁶ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 421

¹⁷ GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid, 2002, p.74

¹⁸ AGUALLO, A; BUENO GARGALLO, E., «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la ley general tributaria.», *en Crónica Tributaria Universidad de Córdoba*, n.º. 132, 2009, p. 59

precauciones, existiendo un nexo causal entre la vulneración de la norma de cuidado y la inobservancia de la obligación¹⁹».

Además deberemos tener en cuenta «las circunstancias objetivas que concurran al caso concreto. Desde el grado de motivación social de la norma presuntamente vulnerada, la claridad de sus términos, el grado de dificultad en el cumplimiento del deber o la obligación, la conducta típica a que se refiere o el momento en que se ha producido el presunto incumplimiento. Por lo que se refiere a las circunstancias personalísimas del presunto infractor, a nuestro entender, si bien no tiene cabida para delimitar el deber normativo cuidado, y por lo tanto, no afectan al tipo infractor, las capacidades subjetivas de aquél en relación con la observancia de este deber²⁰».

La administración tributaria española, tiende a abrir expediente sancionador siempre que se den estas circunstancias, de manera que solo de forma eventual se tiende a evaluar si la culpa que se demuestra es suficiente.

Bien es cierto, que el artículo 179 LGT establece una serie de supuestos que excluyen de responsabilidad. Esta lista de eximentes son utilizados para cualquier tipo de infracción. Los supuestos son:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. Esto es, que si no tiene capacidad de obrar no puede actuar, es inimputables.
- b) Cuando concurra fuerza mayor. Según defiende el profesor García Gómez, «para que sea de aplicación la exclusión de responsabilidad es necesario que se produzca un evento o circunstancia no controlable ni previsible por el sujeto agente y que además constituya la causa directa del resultado descrito en el tipo infractor». Se deberá estar al caso concreto, «en función del deber tributario que es objeto de incumplimiento, del tipo infractor de que se trate y de la diligencia exigible al agente, el que determinará la aplicación efectiva de esta eximente²¹».

¹⁹ GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid, 2002, p.75 y 76

²⁰ GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia...*, op. cit., p.77

²¹ GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia...*, op. cit., p.95

- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias²².

Se deja un tanto al margen las consultas tributarias, dentro de estos motivos de exclusión de responsabilidad. Según el profesor García Gómez cuando el obligado tributario formula una consulta la Administración tributaria y posteriormente se ajusta al criterio administrativo contenido en la respuesta, no cabe duda que manifiesta una diligencia extrema, por encima incluso de la que resulta exigible y, en consecuencia, no se trata ya de una exención de responsabilidad sino que ni siquiera realiza el tipo infractor, puesto que se observa el cuidado objetivamente debido».

Bien es cierto que el alcance de estas consultas solo afecta a «el consultante o a los sujetos que pertenecen a la entidad o asociación colectiva que ha formulado la consulta». Por tanto solo podrá hacer valer su pretensión el obligado tributario que no ha formulado la consulta «alegando apoyo jurídico en la interpretación administrativa contenida en la respuesta dada para un caso similar²³».

²² DELGADO GARCÍA, A; OLIVER CUELLO, R., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Universidad Abierta de Cataluña (UOC), Barcelona, p. 17 y 19

²³ GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia...*, *op. cit.*, 117 y 118

III. DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN LAS PROFESIONES DE ABOGADO Y PROCURADOR

Los profesionales, en el desempeño de su profesión, reciben una serie de instrucciones por parte de los clientes, las cuales deberán ser valoradas y analizadas por los mismos para decidir si las aceptan o no, puesto que estas son precisas y necesarias para llevar a cabo el mandato que se les encomienda.

Respecto a estas instrucciones, el Tribunal Supremo, establece que la actividad de el profesional constituye una obligación de medios objeto de un contrato de arrendamiento de servicios, lo cual no impide que el profesional se obligue al amparo de un contrato de otra naturaleza, como puede ser el de mandato²⁴.

Se entiende como contrato de mandato, en virtud del art.1790 CC, el contrato por el que se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra. Por su parte, se entiende como contrato de arrendamiento de servicios, en virtud del art.1544 CC, el contrato por el que una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar ala otra un servicio por precio cierto.

Para llevar a cabo este encargo, se debe señalar que será necesaria una cantidad de dinero. Esta cantidad es la provisión de fondos, la cual es adelantada a los profesionales para cubrir los gastos que se deriven del procedimiento que se va a iniciar. A lo largo del trabajo las analizaremos en profundidad.

1. INTRODUCCIÓN: ARTÍCULO 17 CÓDIGO DEONTOLÓGICO DE LA ABOGACÍA Y ARTÍCULO 29 LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL PARA LA PROCURADURÍA

En relación con la profesión de abogado nos centramos en el artículo 17 del CDAE, el cual establece que «El abogado tiene derecho a solicitar y a percibir la entrega de cantidades en concepto de fondos a cuenta de los gastos suplidos, o de sus

²⁴ ORTEGA REINOSO, G., Contenido obligacional del contrato de servicios del abogado. Un repaso jurisprudencial. *Revista Jurídica de Castilla y León*, 34, 2014, p. 18

honorarios, tanto con carácter previo como durante la tramitación del asunto. Su cuantía deberá ser acorde con las previsiones del asunto y el importe estimado de los honorarios definitivos».

Del mismo modo, dicho artículo establece que en el caso de falta de pago de la misma se permitirá al abogado renunciar o condicionar el inicio de las tareas procesionales, o a cesar de ellas.

En relación con los procuradores, es el artículo 29 en su apartado primero LEC el que establece que «1. El poderdante está obligado a proveer de fondos al procurador, conforme a lo establecido por la legislación civil aplicable para el contrato de mandato». Dicho artículo, por tanto, regula la obligación del poderdante de proveer de fondos al procurador, y en caso contrario, en virtud del apartado segundo de dicho artículo, exigir su cumplimiento vía judicial²⁵.

La pretensión judicial, tal y como establece el segundo apartado del artículo 29 LEC, se deducirá ante el Tribunal que estuviere conociendo del asunto. Deducida dicha pretensión por el Secretario judicial, se dará traslado al poderdante por el plazo de diez días y el Secretario judicial resolverá mediante decreto lo que proceda, fijando, en su caso, la cantidad que estime necesaria y el plazo en que haya de entregarse, bajo apercibimiento de apremio.

1. CONCEPTO DE PROVISIÓN DE FONDOS

En cuanto al concepto de provisión de fondos, no tenemos en el ordenamiento un concepto determinado. Por ello deberemos estar al concepto de mandato.

Por lo que se refiere a la profesión de abogado, puede entenderse como provisión de fondos la suma que solicita el abogado al cliente a cuenta de sus honorarios o de los gastos que vaya a realizar con carácter previo al inicio del trabajo o durante la tramitación del mismo. Esta suele constituirse como la primera interacción, desde la perspectiva económica, real entre el abogado y el cliente²⁶.

²⁵ JUAN SÁNCHEZ, R., Abogado y Procurador en la LEC, *Provisión de fondos*, Aranzadi, Madrid, 2003, p. 71

²⁶ FERNÁNDEZ LEÓN, O., Todo sobre la provisión de fondos del Abogado. *Legal Today. Portal Jurídico hecho por y para abogados*. Recuperado de <http://www.legaltoday.com/gestion-del-despacho/estrategia/articulos/todo-sobre-la-provision-de-fondos-del-abogado>. Consulta día 4 abril 2017.

Sin embargo, en el caso de los procuradores, la provisión de fondos surge a partir de dos principios legales, por un lado, la parte debe pagar los gastos del proceso causados a su instancia a medida que se vayan produciendo, tal y como establece el artículo 241.1 LEC y por otro lado, surgen para que el procurador no deba anticipar el pago de los gastos que, actuando en interés de la parte que representa, se ocasionen a su instancia, ex artículo 26.2.7º LEC²⁷.

Debemos señalar, respecto al artículo 241.1 LEC, que es el que hace referencia a las costas y gastos del proceso, estableciendo, en su apartado primero, que tendrán la consideración de gastos del proceso los desembolsos que tengan un origen inmediato y directo en la existencia de dicho proceso, y costas, la parte de aquellos a que se refieran al pago de los siguientes conceptos: honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas.

Del mismo modo, debemos poner en consonancia el citado artículo 26.2.7º LEC, con el hecho de que el procurador, «una vez haya sido aceptado el poder, quedará obligado a pagar todos los gastos que se causaren a su instancia, excepto los honorarios de los abogados y los correspondientes a los peritos».

El procurador no podrá rechazar ninguna actuación, ni podrá dejar de atender los gastos causados a su instancia, a pesar de que el poderdante no le haya entregado la provisión de fondos solicitada e incluso cuando haya dejado de satisfacer los derechos propios del procurador, salvo en el supuesto de que renuncie de forma expresa.

Respecto a los requisitos para la solicitud de provisión de fondos, se establece únicamente que el proceso para cuyos gastos se solicita dicha provisión se haya iniciado. Este requisito temporal nacerá en el momento en que se interponga la demanda, si bien, en el caso particular del demandado será necesario además que el poder haya sido aceptado por el profesional²⁸.

Respecto a los abogados, encontramos el modelo de hoja de encargo profesional, confeccionada conforme al modelo aprobado por el Consejo General de la Abogacía

²⁷ JUAN SÁNCHEZ, R., Abogado y Procurador en la LEC, *Provisión de fondos*, Aranzadi, Madrid, 2003, p. 71

²⁸ JUAN SÁNCHEZ, R., Abogado y Procurador en la LEC, *Provisión..., op., cit.,* 74

Española en su sesión plenaria de 18 de febrero de 1994. Este modelo, en su punto segundo establece, «Los honorarios profesionales del Abogado que recibe el encargo se presupuestan en la cantidad de _____ euros de las que se entregará en concepto de **provisión de fondos** un ____ % (Euros _____) en el plazo de _____ días desde la fecha de esta hoja de encargo y sin cuyo pago la misma no tendrá validez»²⁹. En este modelo, del mismo modo, se detallarán los datos del cliente, así como los datos del abogado, incluyendo el número de colegiado. Además deberá contener la suma en concepto de provisión de fondos que se solicite cuya finalidad será cubrir los gastos del procedimiento y opcionalmente, los honorarios del profesional, el número de cuenta bancaria donde deberá ingresarse y la firma o sello del abogado.

En el caso de los procuradores, al igual que los abogados, detallarán los datos del cliente, así como los datos del procurador, incluyendo el número de colegiado.

También, contendrá la suma en concepto de provisión de fondos cuya finalidad será cubrir los gastos y suplidos del procedimiento, el número de cuenta bancaria donde deberá ingresar y finalmente, la firma o sello del procurador.

2. CLASIFICACIÓN

Antes de comenzar el apartado siguiente, debemos señalar que la provisión de fondos se clasificará en voluntaria o forzosa, atendiendo a las diversas situaciones que puede presentar la relación entre el profesional y el poderdante.

2.1 Provisión de fondos voluntaria

La provisión de fondos voluntaria la encontramos recogida en el artículo 29.1 LEC. Se establece, en virtud de este artículo, que será obligación del poderdante ajustarse a lo dispuesto en el Código Civil para el contrato de mandato.

Concretamente acudimos al precepto que establece el artículo 1728.1 CC, el cual nos dice que el mandante deberá anticipar al mandatario, si este lo solicitase, las cantidades necesarias para la ejecución del mandato.

²⁹ Hoja de encargo profesional, Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza, Zaragoza, 1994.

Ni la Ley de Enjuiciamiento Civil, ni el Código Civil articulan un procedimiento concreto para la habilitación de la provisión de fondos, lo cual significa que la provisión podrá realizarse de numerosas formas. A su vez, la provisión podrá tener lugar en cualquier momento desde que se defina mínimamente la relación entre el profesional y el cliente. Formalmente, la obligación de proveer, no nacerá hasta que el poder sea aceptado por parte del profesional, en virtud del artículo 26.1 LEC³⁰.

2.2 La provisión de fondos forzosa

La provisión forzosa de fondos se encuentra reflejada en el artículo 29 apartado segundo de la LEC. Dicho apartado establece que, «si una vez se haya dado inicio al procedimiento, el cliente no habilitare al profesional con los fondos necesarios para su continuación, podrá solicitarle que este sea aquél apremiado a verificarlo».

Este procedimiento regulado persigue la finalidad de cumplimiento de la obligación por parte del poderdante impuesta a este en virtud del artículo 29 apartado primero LEC.

Por último debemos remarcar que estamos ante un procedimiento especial, cuya finalidad es la obtención, mediante un título ejecutivo, del dinero necesario para que el profesional pueda llevar a cabo todas aquellas obligaciones que la ley le impone y exige tras la aceptación del poder³¹.

Este título ejecutivo que se nombra es el establecido en el artículo 517.2.9º LEC, el cual establece que solo tendrán aparejada ejecución las demás resoluciones procesales y documentos que, por disposición de esta u otra ley, lleven aparejada ejecución.

3. DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA: DIFERENCIAS ENTRE ABOGADOS Y PROCURADORES

En primer lugar, debemos señalar que la provisión de fondos es una cantidad líquida cuya finalidad será cubrir los gastos y suplidos estimados para la instancia que

³⁰ Artículo 26. Aceptación del poder. Deberes del procurador.1. La aceptación del poder se presume por el hecho de usar de él el procurador. *Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil*. «BOE» núm. 7, de 08/01/2000.

³¹ MORENO CATENA, V., *El proceso civil. Doctrina, Jurisprudencia y Formularios, vol. I*. Tirant lo Blanc, valencia, 2001, p. 274

se este tramitando, así como los gastos en los que se incurra. De mismo modo podrá ir destinada la provisión para el pago de los honorarios en el caso de los abogados³².

Dicha previsión de gastos y suplidos, tal y como hemos dicho anteriormente, se realizará conforme a las normas establecidas en el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales y en el artículo 29 LEC en el caso de los procuradores y conforme al CDAE y el artículo 35 LEC.

A continuación, diferenciaremos las vías de determinación de la cuantía, por un lado la vía de los abogados y por otro la vía de los procuradores.

En relación con los abogados, la provisión de fondos estará condicionada a la cantidad que se prevea cobrar en concepto de honorarios totales que se destinarán a la prestación del servicio. De tal forma que, una vez recibido el porcentaje destinado a la provisión de fondos, al término del trabajo, se proporcionará al cliente la factura correspondiente a dicho porcentaje para la acreditación de los honorarios.

Estamos ante una garantía al pago de los correspondientes honorarios y en consecuencia, al pago de los trabajos prestados por parte del profesional.

En el supuesto de los abogados, además se prevé la posibilidad de solicitar la provisión de fondos en concepto de un 50% del presupuesto previsto de los servicios. Del mismo modo, se podrá dar el supuesto de no solicitud de provisión de fondos, si el abogado estimase que no es necesaria. Por ejemplo en el supuesto de amistad con el cliente.

Como se puede dilucidar de estas diversas posibilidades, observamos que no existe una regla que indique ciertamente la cantidad a solicitar en concepto de provisión de fondos.

Todo encontrará limitaciones en el Código Deontológico de la Abogacía en su artículo 17, por el cual se establece que deberá de ser acorde con las previsiones del asunto y el importe estimado de los honorarios definitivos, y también con las

³² JUAN SÁNCHEZ, R., Abogado y Procurador en la LEC, *Provisión de fondos*, Aranzadi, Madrid, 2003, p. 72 a 74

limitaciones del artículo 35 LEC, el cual señala que será necesaria una minuta detallada, en la que se manifiesten formalmente los honorarios³³.

Se debe señalar que existe en los Colegios de Abogados una norma orientativa redactada respecto a los honorarios de los abogados, en la que se establece el porcentaje máximo de honorarios que podrá cobrar el abogado en cada fase del procedimiento. Dicha norma haría muestra de que nos encontraríamos en un sistema de libertad regulada, que admitiría el pacto de honorarios entre abogado y procurador pero con ciertos límites³⁴. Sin embargo actualmente, en la normativa europea están prohibidos estos criterios orientativos de honorarios profesionales en virtud del artículo 5 de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio o Ley Ómnibus³⁵.

Por tanto, en la actualidad nos encontramos ante un «sistema de libre pacto; por el cual entre el abogado y su cliente convienen libremente la retribución que cobrará el profesional por su trabajo. Este sistema supone la libertad total libertad contractual que permite establecer cualquier cantidad por los servicios profesionales, en tanto exista consentimiento por parte del cliente³⁶».

Los Colegios de Abogados, por su parte siguen haciendo uso de dichas normas con el fin de aplicar los criterios de las mismas en las tasaciones de cosas, puesto que en los procedimientos judiciales en que una de las partes se ve obligada a hacer frente a los honorarios de abogado y procurador del otro litigante, deben existir unos baremos mínimos para que puedan redactarse minutas de los profesionales para presentarse en las tasaciones de costas ante el Juzgado.

³³ URBANO, SM., Economía Finanzas. *Provisión de fondos*. Recuperado de: [https://www.economiafinanzas.com/provision-defondos/#iquestCuaacutel es la cantidad apropiada a s olic-itar de la previsioacuten de fondos](https://www.economiafinanzas.com/provision-defondos/#iquestCuaacutel%20es%20la%20cantidad%20apropiada%20a%20solicitar%20de%20la%20previsioacuten%20de%20fondos). Consulta día 12 de abril de 2017.

³⁴ LEÓN TINTI, P.; PEDRO TINTI, G; Honorarios. Capítulo 1 Honorarios: concepto, naturaleza y orígenes. Sistemas arancelarios, Alveroni Ediciones, Córdoba, 2014, p. 15

³⁵ Artículo 5 catorce. Servicios profesionales. Modificación de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales. Catorce. Se añade un nuevo artículo 14 con la siguiente redacción:«Artículo 14. Prohibición de recomendaciones sobre honorarios. Los Colegios Profesionales y sus organizaciones colegiales no podrán establecer baremos orientativos ni cualquier otra orientación, recomendación, directriz, norma o regla sobre honorarios profesionales, salvo lo establecido en la Disposición adicional cuarta.» *Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio*.

³⁶ LEÓN TINTI, P.; PEDRO TINTI, G; Honorarios. Capítulo 1 Honorarios: concepto, naturaleza y orígenes. Sistemas arancelarios, Alveroni Ediciones, Córdoba, 2014, p. 14 y 15

Por su parte, en el supuesto de los procuradores, la cuantía de provisión de fondos se determinará en función de la previsión de gastos y suplidos que deriven del procedimiento una vez este haya dado comienzo. Esta cantidad se ajustará a los criterios de Arancel de derechos de los procuradores de los tribunales³⁷.

El Arancel servirá de guía al procurador para la valoración de los gastos y suplidos. Este arancel tiene como función la fijación de tasas económicas. Este tendrá como finalidad evitar los abusos en el cobro por parte de los profesionales y a su vez, servirán de garantía en el pago, puesto que es aquí donde quedarán establecidas las cantidades a pagar según el caso concreto³⁸.

Debemos remarcar, que en el caso de los procuradores, las provisiones de fondos no irán destinadas al pago de sus honorarios sino a lo citado en el párrafo anterior.

³⁷ *Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales.* «BOE» núm. 278.

³⁸ *Honorarios y funciones de los Procuradores (s.d.).* Recuperado del blog Cosas Legales: <https://www.cosaslegales.es/honorarios-y-funciones-de-los-procuradores/> . Consulta días 12 de abril de 2017.

IV. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN IRPF E IVA

En el apartado anterior hemos atendido a lo dispuesto en los artículos 17 CDAE y artículo 29 LEC y ahora lo que pretendemos en este capítulo es observar la tributación de las provisiones de fondos de las profesiones de abogado y procurador con el fin de analizar y profundizar sobre las mismas. Para ello trataremos de la tributación de los profesionales en el IRPF e IVA.

1. TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN IRPF E IVA

La actividad profesional, en lo que a nosotros nos interesa, es su calificación como rendimientos de las actividades económicas. Estos rendimientos, son aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de esos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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 y distribución de bienes y servicios³⁹. Debemos, además señalar que los profesionales tributarán en IRPF e IVA, aunque también podrá darse el caso del pago del Impuesto de Sociedades en lugar de el IRPF cuando el autónomo ejerza su actividad con una sociedad mercantil⁴⁰.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo a su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, así lo establece el artículo Ley IRPF.

El objeto del impuesto lo constituye, pues, la renta de las personas físicas, entendida esta como la totalidad de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por la propia Ley,

³⁹ BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, p. 65

⁴⁰ Considero preciso señalar que las sociedades mercantiles son más habituales en las profesiones de la abogacía que en las de procuraduría. En la profesión de procuraduría solo encontramos ciertos despachos que formen sociedades civiles profesionales.

con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (artículo 2 Ley IRPF). Los profesionales, en este impuesto, podrá elegir entre el régimen de estimación directa normal o el régimen de estimación directa simplificada puesto que el régimen de estimación objetiva o módulos no se permite para los profesionales.

Por otro lado, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) debemos señalar que se trata de un impuesto indirecto que se configura como un tributo general sobre el volumen de ventas, que recae en última instancia, sobre el consumo de bienes y servicios, tal y como establece el artículo 1 Ley IVA. Engloba por tanto, las operaciones realizadas por los operadores económicos en cada una de las sucesivas etapas del proceso económico, de manera que, con frecuencia, los profesionales que las efectúan serán los sujetos pasivos del Impuesto y quienes van a repercutir la carga impositiva hasta llegar al consumidor final⁴¹.

1.1 Impuesto de la Renta sobre la Personas Físicas y las actividades profesionales

El sistema que se define como régimen general para la cuantificación de los rendimientos de actividades económicas es un régimen de estimación directa, un sistema de determinación exacta del resultado económico íntimamente conectado con el cálculo del beneficio o pérdida en el IS.

El cálculo del rendimiento neto de esta categorías de rentas se puede determinar por dos sistemas diferentes: la estimación directa, normal o simplificada y la estimación objetiva. La aplicación a cada actividad económica de uno u otro sistema depende del cumplimiento de una serie de requisitos. Se debe remarcar que la estimación objetiva no será analizada a lo largo del trabajo puesto que las actividades profesionales no encajarían dentro de la misma.

La estimación objetiva será el sistema que proceda cuando la actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre entre las clasificadas reglamentariamente dentro de tal sistema. Mientras que el régimen de estimación

⁴¹ BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, p. 26 y 311

directa será aplicable a todas aquellas actividades que no se incluyan en la estimación objetiva⁴².

A) Estimación Directa Normal IRPF

Debemos señalar que la estimación directa normal la encontramos regulada en el artículo 30 Ley IRPF, el cual establece que en los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

La estimación directa normal es aplicable a todos y cada uno de los titulares de actividades económicas. El rendimiento neto en este régimen se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de ciertas especialidades que fija la normativa del IRPF. La renta según dispone la LIS, se calcula a partir del resultado contable, detrás del cual subyacen partidas de ingresos y gastos.

Además, debemos señalar que a dicha modalidad podrán acogerse los profesionales que facturen más de 600.000 euros anuales. Del mismo modo, podrán optar por este sistema aquellos profesionales que hayan renunciado a el régimen de estimación directa simplificada mediante la declaración censal antes del 31 de diciembre del año anterior.

Los ingresos harán referencia a las cantidades recibidas por la venta de productos y servicios, autoconsumos, subvenciones, indemnizaciones recibidas, así como otros ingresos. Respecto a los gastos, deberemos tener en cuenta los consumos de explotación, los gastos de personal y seguridad social, los alquileres, las reparaciones, suministros, servicios de profesionales independientes, servicios exteriores, tributos deducibles como IAE o IBI, gastos financieros, amortizaciones y otros gastos deducibles.

⁴² BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, p. 69

Encontramos, además, una serie de reducciones en esta modalidad, al igual que en el régimen de estimación directa simplificada, las cuales se encuentran recogidas en el artículo 32 Ley del IRPF. Encontramos tres tipologías de reducciones:

- a) Reducción para las rentas irregulares. 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 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. Esta reducción será difícilmente aplicable puesto que el artículo 14 LIRPF establece las reglas sobre la imputación temporal, estableciendo como regla general que «los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda».
- b) Reducción cuya finalidad es trata de homologar a autónomos, a falsos autónomos. Es una reducción similar a la prevista para la obtención de rendimientos del trabajo y en las mismas cuantías que no puede hacer negativos los rendimientos. Esta sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos, concretamente a los del artículos 32.1 y 2 Ley del IRPF.
- c) Reducción por inicio de la actividad económica durante dos años. Se aplicará la reducción del 20% el rendimiento neto positivo declarado, tal y como establece el artículo 32.3 Ley del IRPF⁴³.

No se debe olvidar que existe una reducción del 20% en los rendimientos netos del IRPF para aquellos profesionales que se hayan dado de alta a partir del 1 de enero de 2013 y tributen en el régimen de estimación directa del IRPF. Estos disfrutarán durante dos periodos impositivos de una reducción del 20% en el rendimiento neto positivo. Este incentivo fiscal tiene su razón en el plan de choque para fomentar la actividad de los emprendedores aprobado en el Real Decreto Ley 4/2013 de 22 de febrero de 2013. Respecto a esta reducción se establece un limite en 100.000 euros anuales.

⁴³ BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, p. 70, 71 y 75

Finalmente, respecto a esta modalidad de tributación, debemos señalar que serán necesarios una serie de libros, en el caso de empresarios serán necesarios los libros registro de ventas e ingresos, compras y gastos y de bienes de inversión.

En el caso de los profesionales, serán necesarios los libro registro de ingresos, gastos y de bienes de inversión o libro registro de Provisiones y Suplidos. Y en el caso de autónomos con actividades empresariales de carácter mercantil se deberá llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio, con libro Diario, de Inventarios y Cuentas Anuales convenientemente legalizados en el Registro Mercantil⁴⁴.

B) Estimación Directa Simplificada IRPF

El régimen de estimación directa simplificada es potencialmente aplicable a todas las actividades económicas que su importe neto de cifra de negocios no supere los 600.000 euros en el año inmediatamente anterior, por ello es el régimen comúnmente elegido por parte de los profesionales. En el caso de que una persona desarrolle varias actividades, este límite se tomará para el conjunto de las mismas. La exclusión de este régimen, por superar la cifra de negocios antes descrita, producirá efectos en el año inmediatamente posterior a aquel en que se produzca el exceso.

Esta modalidad de estimación se aplicará siempre que se cumpla con los requisitos señalados en el párrafo anterior, salvo que el sujeto pasivo renuncie de forma expresa a la misma. La renuncia tendrá una duración mínima de tres años, entendiéndose tácitamente prorrogada para los siguientes si no se revoca.

Cuando se produzca la exclusión o se renuncie, el sujeto pasivo determinará sus rendimientos en la modalidad normal, tal y como hemos citado en el apartado anterior.

El rendimiento neto, en esta modalidad, se calculará con base en las reglas propias de la modalidad normal, solo que sin las especialidades siguientes:

- a) Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que apruebe el

⁴⁴ El Economista. Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. *El Régimen de Estimación Directa Normal, IRPF*, 2016. Recuperado de: <http://infoautonomos.economista.es/fiscalidad/el-regimen-de-estimacion-directa-normal-irpf/>. Consulta día 18 de abril de 2017.

Ministerio de Hacienda, actualmente la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de marzo de 1998.

- b) El conjunto de las provisiones deducibles u los gastos de difícil justificación, según dispone el artículo 30 del Reglamento IRPF, se cuantificaran aplicando el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto, limitándose la cantidad a 2.000 euros anuales por el artículo 30.2.4^o Ley IRPF.

Al igual que en la estimación directa normal, los ingresos harán referencia a las cantidades recibidas por la venta de productos y servicios, autoconsumos, subvenciones, indemnizaciones recibidas, así como otros ingresos. Respecto a los gastos, deberemos tener en cuenta los consumos de explotación, los gastos de personal y seguridad social, los alquileres, las reparaciones, suministros, servicios de profesionales independientes, servicios exteriores, tributos deducibles como IAE o IBI, gastos financieros, amortizaciones y otros gastos deducibles. Además debemos señalar, que al igual que en la estimación directa normal, encontramos una serie de reducciones en esta modalidad, las cuales se encuentran recogidas en el artículo 32 Ley del IRPF⁴⁵.

Del mismo modo, no se debe olvidar que existe una reducción del 20% en los rendimientos netos del IRPF para aquellos autónomos que se hayan dado de alta a partir del 1 de enero de 2013 y tributen en el régimen de estimación directa del IRPF, al igual que en la modalidad de estimación directa normal.

Finalmente, respecto a esta modalidad de tributación al igual que en la modalidad de estimación directa normal, debemos señalar que serán necesarios una serie de libros, en el caso de empresarios será necesario un libro de registro de ventas e ingresos, un libro de compras y gastos, un libro registro de bienes de inversión y aquellos libros exigidos por el IVA. En el caso de los profesionales, sin embargo, serán necesarios los libro registro de ingresos, gastos y de bienes de inversión⁴⁶.

⁴⁵ BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, p. 72 a 75

⁴⁶ El Economista., *Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. El Régimen de Estimación Directa Simplificada, IRPF.*, 2016 Recuperado de: <http://infoautonomos.economista.es/fiscalidad/el-regimen-de-estimacion-directa-normal-irpf/>. Consultado día 18 de abril de 2017.

1.2 Impuesto sobre el Valor Añadido y la actividad profesional

A) Régimen General

El régimen general resulta aplicable cuando no lo sea ninguno de los especiales o bien, cuando se haya renunciado o quede excluido del simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Por ello, los procuradores y abogados no suelen acogerse a este.

En el régimen general se repercutirá a los clientes, el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable (21%, 10% o 4%), salvo que la misma esté exenta del impuesto. Los proveedores de bienes y servicios repercutirán igualmente el IVA correspondiente. Se deberá calcular y en su caso, ingresar, la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido a los clientes, y el IVA soportado deducible, es decir, el repercutido por los proveedores.

Respecto a las obligaciones formales, en este régimen general, son las siguientes:

- a) Expedir y entregar factura completa a sus clientes y conservar una copia. No obstante, en determinadas operaciones, podrá emitirse una factura simplificada cuando el importe no exceda de 3.000 euros IVA incluido.
- b) Exigir factura de sus proveedores y conservarla para poder deducir el IVA soportado.
- c) Llevar los siguientes libros: Libros registrales de facturas expedidas y recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- d) Presentar las declaraciones periódicas que correspondan, mensuales o trimestrales, en sus respectivos modelos y plazos⁴⁷.

⁴⁷ Régimen general de tributación en el IVA. Recuperado del sitio web de la Agencia Tributaria: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas_IVA/Regimenes_de_tributacion/Regimen_general.shtml. Consultado día 19 de abril de 2017.

B) Régimen especial del criterio de Caja

El régimen del IVA con criterio de caja, regulado en el artículo 163 decies a sexiesdecies LIVA, permite que las empresas y profesionales que facturen menos de 2 millones de euros al año no tengan que adelantar a Hacienda el impuesto de las facturas hasta que no sean cobradas, sin embargo, se deberán de cumplir una serie de obligaciones y requisitos para poder acogerse a dicho régimen. A este régimen los profesionales de la abogacía y procuraduría podrán acogerse aunque no tenga gran éxito entre los mismos.

Respecto a los requisitos subjetivos, es esencial que los sujetos pasivos que quieran acogerse a este régimen especial tengan una facturación anual o volumen de operaciones durante el año natural anterior inferior a 2 millones de euros.

Para el cálculo de la facturación anual debemos tener claras una serie de indicaciones: Por un lado, si se han iniciado actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año. Por otro lado, si no se ha iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, se podrá aplicar el régimen especial en el año natural en curso. Del mismo modo, cabe señalar que quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente. Dicho requisitos, cabe señalar, que se encuentran establecidos en el artículo 163 decies LIVA.

Características del régimen de caja. Para poderse acoger a este régimen, la empresa o profesional deberá solicitarlo al presentar la declaración de comienzo de actividad o en el mes anterior al inicio del año natural en el que debiera a comenzar ser de aplicación, modificando sus datos censales en el apartado relativo al régimen de IVA que le corresponde. Desde dicho momento, se comenzará a tributar en dicho régimen, entendiéndose prorrogado, excepto si se decidiese renunciar a él, en cuya caso la renuncia tendría una validez mínima de tres años, o quedase excluido del mismo.

Devengo del impuesto. En lo que respecta al devengo del IVA, se producirá en el momento del cobro, ya sea total o parcial, del importe recibido. En caso de que no se haya producido el cobro, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año siguiente. Por lo tanto, se observa que estamos ante un aplazamiento en el pago del IVA a la Hacienda Pública, puesto que año siguiente será necesario su devengo total.

Cuando se trate de repercutir el IVA, la repercusión se efectuará en el momento de expedir y entregar la factura, pero no se entenderá producida hasta el momento del devengo del impuesto, es decir, hasta el momento de cobro de la factura.

La deducción del IVA soportado en el IVA de caja. La deducción se llevará a cabo, tanto al IVA devengado en las facturas de ventas como al IVA soportado en las facturas de gastos. La normativa establece que los sujetos pasivos verán retardada la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas su proveedores. Es decir, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en el momento en que el que se haya cobrado. La cantidad a pagar será la diferencia entre el IVA cobrado y el IVA realmente pagado.

El derecho a la deducción solo podrá ser ejercitado en la declaración relativa al periodo de liquidación en el que haya nacido el derecho a la deducción de la cuotas soportadas, es decir, en el periodo del pago, o en las de los sucesivos, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años.

Finalmente, se debe hacer referencia a las operaciones a las que es de aplicación el régimen de IVA de caja. Dicho régimen será de aplicación a todas las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con ciertas excepciones.

Del mismo modo, hay una serie de excepciones, las cuales son; las adquisiciones intracomunitarias de bienes, aquellas operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación, las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones y aquellas operaciones acogidas a el régimen especial simplificado de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, de oro de inversión o a operaciones aplicables a los servicios prestados por vía electrónica. Así lo establece el artículo 163.dos duodécimos LIVA.

También queremos señalar, que respecto a los efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de caja del artículo 163 quaterdecies LIVA, la renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia⁴⁸.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS PROVISIONES DE FONDOS EN IRPF E IVA

A continuación diferenciaremos el trato de las provisiones de fondos a efectos de tributación en IRPF e IVA dependiendo de la consideración que se les otorgue. Antes de comenzar debemos señalar que ni en la LIRPF ni en la del IVA existe una disposición sobre cómo deben tributar las provisiones de fondos. Lo que la Administración hace es interpretar las normas.

Es la Dirección General Tributaria la que establece claramente cuando las provisiones de fondos serán consideradas como ingreso en concepto de honorarios y cuando serán consideradas como suplido. Sobre dicha problemática, se debe señalar que se dará más comúnmente respecto a los profesionales que ejerzan la procuraduría, puesto que los profesionales que ejerzan la abogacía, suelen destinar las provisiones de fondos a satisfacer sus honorarios.

Debemos dejar claras una serie de premisas respecto a la profesión de los procuradores, conforme a las cuales no se podrá considerar, de forma directa, las provisiones de fondos como ingreso mientras dure el procedimiento. Las premisas son las siguientes:

- a) En primer lugar, puesto que el procurador, conforme a las normas procesales, esta obligado a soportar los gastos del procedimiento, para lo cual, ciertamente, tiene derecho a solicitar fondos.
- b) En segundo lugar, los gastos de los procedimientos que se desarrollen a lo largo de varios años, dependen de lo que disponga el tribunal o de las circunstancias indeterminadas. Es decir, a diferencia de otras profesiones, el

⁴⁸ El Economista, Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. *El régimen especial del IVA con criterio de Caja, IVA*, 2016. Recuperado de: <http://infoautonomos.economista.es/fiscalidad/el-iva-de-caja/>. Consultado día 21 de marzo de 2017.

procurador no lo hace forma voluntaria, sino obligado por la norma. Del mismo modo debemos señalar que el procurador desconoce el coste que va a suponer el procedimiento.

- c) Y en tercer lugar el procurador siempre actúa por mandato del cliente, situación que se demuestra con el poder otorgado al mismo.

Con base en todo lo anterior, analizaremos cada uno de los supuestos de forma más detallada.

2.1 Consideración de las provisiones como ingreso en concepto de honorarios

La Dirección General de Tributos establece que las provisiones de fondos serán consideradas como ingreso en concepto de honorarios cuando estén destinadas al pago anticipado de los derechos.

En este caso, se considerarán como un pago anticipado de la minuta de honorarios, la cual deberá ser girada una vez finalizada la prestación del servicio. En consecuencia, dichas provisiones se encontraran sujetas al IVA como pago anticipado por la prestación de servicios profesionales, al tipo que corresponda, e igualmente existirá obligación de retener a cuenta del IRPF por los rendimientos satisfechos en contraprestación de una actividad profesional.

Los pagos anticipados los encontramos en recogidos en el artículo 75 del LIVA, respecto a ellos se establece que «en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos». He aquí el origen de la problemática suscitada en torno a las provisiones de fondos que será analizado más adelante.

En el supuesto de procederse a la inspección tributaria o comprobación limitada del profesional debemos señalar que la Agencia Tributaria exige la demostración por parte del profesional de que las provisiones de fondos por asuntos no minutados se corresponden por pleitos que siguen en curso y que, por lo tanto, pueden seguir generando gastos suplidos que se deberán cubrir con las correspondientes provisiones.

Si por el contrario, la Administración detecta que una provisión se corresponde con un asunto terminado que no se ha facturado, considerará como ingreso la provisión que por el mismo se haya cobrado, descontando las cantidades que hayan sido destinadas a suplidos justificados⁴⁹.

Respecto al momento de cobro de las mismas en concepto de honorarios, debemos señalar que se producirá, tanto con carácter previo como durante la tramitación del asunto, tal y como establece el artículo 17 CDAE. Así también, lo encontramos establecido en el artículo 29 LEC, bien es cierto, que con carácter general, en el caso de los procuradores, estos procederán al cobro en concepto de honorarios tras la finalización del procedimiento.

En el caso de los abogados, en virtud del artículo 15 CDAE y el artículo 44 EGAE, estos podrán convenir libremente con el cliente, conforme a las normas deontológicas y sobre competencia desleal, la cuantía y régimen de los honorarios. A falta de pacto expreso en contrario, para la fijación de los honorarios, se podrán tener en cuenta, como referencia, los baremos orientadores del Colegio de Abogados en cuyo ámbito actúe, aplicados conforme a las reglas, usos y costumbres del mismo. Estas son normas con carácter supletorio de los convenido y que se aplicarán en los casos de condena en costas a la parte contraria.

Por su parte, en cuanto a los procuradores, la cuantía se determinará en virtud de lo establecido en el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales. Este Arancel regulará los derechos devengados por los procuradores en todo los asuntos judiciales y ante las Administraciones Públicas.

Bien es cierto, que el art.2 de la Disposición de dicho Real Decreto, establece que los derechos de arancel podrán ser objeto de un incremento o una disminución de hasta 12 puntos porcentuales cuando así lo acuerde expresamente el procurador con su representado para la determinación de los honorarios correspondientes a su actuación

⁴⁹ DGT. *Consulta general tributaria n° 2024-98*. Secretaria General de Tributos. Cuestión planteada: Tratamiento tributario de las provisiones de fondos y suplidos.

profesional⁵⁰. Este incremento o disminución supondrá una modificación de la base imponible, concretamente el artículo 80.uno.2º LIVA establece que «la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes: los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados».

2.2 Consideración de las provisiones de fondos como suplido

En este supuesto, la DGT, establece que las provisiones de fondos serán consideradas como suplido cuando estén dirigidas al pago de gastos en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo.

En este caso, las cantidades recibidas, no formarán parte de la contraprestación obtenida, y en consecuencia, no se incluirán en la base imponible del IVA que grava la operación.

Por otro lado, para que las sumas pagadas puedan considerarse pagadas en nombre y por cuenta del cliente y en consecuencia, no se incluyan en la base imponible del IVA del profesional, su contabilización deberá cumplir ciertos requisitos establecidos en el artículo 78.tres.3º LIVA, estos son:

- a) En primer lugar, deberá tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, debiéndose acreditar ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario.
- b) En segundo lugar, el pago de las referidas sumas debe efectuarse en virtud de mandado expreso verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúa.
- c) Y en tercer lugar, la justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizara por los medios de prueba admisibles en derecho.

Para finalizar, se debe señalar, que a efectos del IVA, los suplidos no forman parte de la contraprestación obtenida. Del mismo modo, tampoco serán ingresos computables

⁵⁰ *Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales.* «BOE» núm. 278

ni gastos deducibles a efectos de la imposición personal de la profesional, esta no deberá incluirlos en las declaraciones liquidaciones trimestrales que este obligada a presentar.

Respecto al cobro de las mismas en concepto de suplido, en el caso de los abogados reiteraremos lo establecido en el apartado anterior para el cobro en concepto de honorarios. En el caso de los procuradores, por el contrario, en virtud del artículo 29 LEC, se establece que el cobro de la provisión deberá producirse antes del inicio del procedimiento. En el caso de no habilitarle de los fondos necesarios para continuar el procedimiento, este podrá solicitar al cliente que sea aquél apremiado a verificarlo (ex artículo 29 apartado segundo LEC)⁵¹.

2.3 Problemática del devengo de las provisiones de fondos

Debemos traer a colación en dicho apartado el criterio de caja en el IRPF e IVA puesto que acogerse a un sistema u otro se encuentra especialmente conectado con la problemática del devengo de las provisiones de fondos.

A) Devengo en el IRPF de las provisiones de fondos

En el caso del IRPF, la estimación directa simplificada es el régimen que comúnmente eligen los profesionales y, muchos de ellos se acogen al criterio de pagos y cobros. El régimen de estimación directa simplificada ya ha sido analizado en apartados anteriores, veamos ahora el criterio de pagos y cobros.

Dicho criterio lo encontramos recogido en el artículo 14.1.b) LIRPF en relación con el artículo 7.2.1º RIRPF, por el que se establece que «1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.», no habiendo ningún tipo de limitación temporal ni requisito para la parte contratante de la prestación de servicios. Además queda constatado en el artículo 68.4 RIRPF que podremos acogernos a dicho criterio en supuestos de impago por parte de los clientes,

⁵¹ DGT. *Consulta general tributaria n° 2024-98*. Secretaria General de Tributos. Cuestión planteada: Tratamiento tributario de las provisiones de fondos y suplidos.

para evitar así el devengo del impuesto sin haber sido satisfechas las cantidades adeudadas por los mismos.

Sin embargo, en el IVA encontramos el criterio general o el criterio de caja, los cuales han sido anteriormente analizados. A diferencia del IRPF, observamos que el criterio de caja en el IVA es más complicado aunque sea un sistema de imputación paralelo al establecido en el caso del IRPF puesto que en este segundo recordamos que existen limitaciones en el tiempo, siendo la fecha límite de ingreso será el 31 de diciembre del año siguiente, y además alberga ciertos requisitos adicionales para la otra parte, puesto que el solicitante de la prestación de servicios tampoco podrá deducirse el IVA hasta que proceda al pago de las cantidad adeudada, independientemente de que este haya optado por mantenerse en el criterio tradicional de devengo o haya optado por el de caja⁵².

Observamos por tanto, la complejidad de los diferentes criterios. En el IRPF, a diferencia del IVA, podremos aplicar uno u otro criterio sin necesidad de acogernos al mismo tras haberse solicitado previamente. En el IVA, además de debernos acoger al mismo solicitándolo al presentar la declaración en el mes anterior del inicio del año natural en el que debiera a comenzar a ser de aplicación, observaremos limitaciones temporales y requisitos adicionales para la otra parte.

Por ello, requiere especial observancia atender a estos regímenes para la determinación del devengo de las provisiones de fondos, diferenciando IRPF e IVA puesto que los criterios aunque parezcan similares tienen importantes diferencias.

B) Devengo en el IVA de las provisiones de fondos

Devengo de las provisiones de fondos en el IVA. Las provisiones de fondos forman parte de la base imponible y originarán el devengo del Impuesto cuando estas cantidades se destinen efectivamente a la retribución del servicio prestado en nombre propio, cualquiera que sea la calificación que las partes den a la contraprestación⁵³. Así

⁵² Agencia Tributaria. IVA. Regímenes de tributación. Régimen especial de criterio de caja IVA Nota informativa. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Regimenes_de_tributacion/Regimen_especial_del_criterio_de_caja/Nota_informativa.shtml. Consultado día 27 de mayo de 2017.

⁵³ *Consulta general n.º 1283-01 de 22 de junio de 2001*. Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo. Cuestión planteada: Obligación de repercutir el impuesto en la provisión de fondos.

lo establece el artículo 72.dos LIVA, «en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».

La pregunta que nace aquí es cuánto periodo de tiempo ha de haber pasado para considerar las provisiones de fondos como honorarios en vez de suplidos, puesto que no existe una norma expresa que establezca un plazo máximo para que tengan dicha consideración de suplido. Los procedimientos se alargan en el tiempo, sin poder prever de ninguna forma el plazo de duración de los mismos y en consecuencia, si surgirán del mismo otros gastos a los que se deberá hacer frente.

V. TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL TURNO DE OFICIO

En primer lugar comenzaré señalando que el turno de oficio, en desarrollo del artículo 119 CE, es un trámite mediante el cual se reconoce, a aquellos que demuestren y acrediten la falta de recursos económicos suficientes, un conjunto de prestaciones que consistirán, entre otras de las establecidas en el artículo 6 LAJG, del asesoramiento y orientación gratuitos con carácter previo al inicio del proceso, asistencia de abogado al detenido o preso, defensa y representación gratuitas por parte del abogado y procurador durante el procedimiento judicial, dispensa del pago de honorarios de abogado y procurador así como de los gastos derivados de peritaciones, fianzas, tasas judiciales, anuncios o edictos y obtención gratuita de copias y otras⁵⁴.

Respecto a la problemática que se ha causado recientemente respecto a la tributación en el IVA del turno de oficio, debemos señalar lo siguiente.

Los servicios prestados por los abogados y procurador a los beneficiarios del turno de oficio o asistencia jurídica gratuita se encuentran sujetos y no exentos del IVA, debiendo repercutir al tipo impositivo general del 21%. Sin embargo, la DGT en la Resolución de 18 de junio de 1986⁵⁵ determinó que estos servicios no estaban sujetos al IVA puesto que eran prestados con carácter obligatorio y gratuito en virtud del artículo 7.10º LIVA.

En 2016, la Sentencia TJUE de 28 de julio de 2016 en el asunto C- 543/14⁵⁶ analizó la sujeción al IVA de los servicios jurídicos gratuitos de defensa prestados por abogados belgas, partiendo de los siguientes datos: el servicio de asistencia jurídica gratuita se presta de forma voluntaria y no es gratuito, siendo los honorarios satisfechos por el Estado belga.

⁵⁴ Trámites y gestiones personales. *Asistencia jurídica gratuita*. Ministerio de justicia. Recuperado de <http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/servicios-ciudadano/tramites-gestiones-personales/asistencia-juridica-gratuita>. Consulta día 4 de mayo de 2017.

⁵⁵ Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de junio de 1986, relativa a las consultas formuladas con fecha 18 de junio de 1986, por el Consejo General de la Abogacía Española al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre. BOE del 25 de junio de 1986.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala cuarta) de 28 de julio de 2016. Asunto C- 543/14 que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 13 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de noviembre de 2014,

En virtud de ello estableció por un lado, la sujeción al IVA de los servicios de defensa jurídica de acuerdo con los artículos 1.2 y 2.1 c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, puesto que no consideraba que trajese consigo un incremento de los gastos procesales tal que constituyese un obstáculo insuperable para acceder a la justicia. Por otro lado, declaraba « no exentos los servicios de asistencia judicial gratuita debido a que la actividad de los abogados y procuradores no tiene un carácter social »⁵⁷.

La DGT, consideró aplicable esta sentencia al turno de oficio español puesto que determinó la onerosidad de estos servicios siempre que son retribuidos por la Administración pública competente, por un tercero diferente a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita. Por ello, los servicios prestados por abogados y procuradores a estos beneficiarios deberán estar sujetos y no exentos del IVA, debiendo repercutir el IVA al tipo impositivo general del 21% al beneficiario de la misma y siendo la base imponible la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial.

Este cambio se muestra en las consultas V0173 – 17⁵⁸ y V0179 – 17⁵⁹, de fecha 25 de enero de 2017, apoyando a la STJUE anteriormente citada y en la consideración de que los mencionados servicios se realizan a título oneroso. « Este nuevo criterio será vinculante para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario a partir del 26 de enero de 2017, fecha de publicación de las consultas citadas, en relación con las operaciones cuyo devengo se haya producido a partir de dicha fecha señaladas⁶⁰».

⁵⁷ Tributación en el IVA del turno de oficio. Agencia tributaria. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Tributacion_en_el_IVA_del_turno_de_oficio.shtml. Consulta día 4 de mayo de 2017.

⁵⁸ *Consulta vinculante n.º V0173 – 17* de la Secretaría General de Impuestos sobre el Consumo de fecha 25 de enero de 2017 sobre la sujeción de las operaciones objeto de consulta al impuesto sobre el valor añadido. Secretaría de Estado de Hacienda. Dirección General de Tributos.

⁵⁹ *Consulta vinculante n.º V0179 – 17* de la Secretaría General de Impuestos sobre el Consumo de fecha 25 de enero de 2017 sobre la sujeción de las operaciones objeto de consulta al impuesto sobre el valor añadido. Secretaría de Estado de Hacienda. Dirección General de Tributos.

⁶⁰ Tributación en el IVA del turno de oficio. Agencia tributaria. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Tributacion_en_el_IVA_del_turno_de_oficio.shtml. Consulta día 4 de mayo de 2017.

Respecto a ello, el Congreso de los Diputados aprobó el jueves 11 de mayo, sin ningún voto en contra, la proposición de Ley para la modificación de la LAJG para garantizar que los profesionales del turno de oficio estuviesen exentos de pagar el IVA.

Su exposición de motivos se basó en que el artículo 119 CE consagra que la Justicia debe ser gratuita como así lo disponga la ley, y en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar. Respecto a ello, la LAJG ha supuesto un paso importante para la protección de los ciudadanos más desfavorecidos que necesitan acceder a la tutela judicial para ver realizadas sus legítimas pretensiones o defendidos sus derechos.

Con la finalidad de garantizar la plena efectividad de este derecho, los profesionales han estado obligados a prestar asistencia en los términos previstos en dicha ley, con el compromiso vocacional a favor de una justicia de carácter gratuita, de calidad y que permita el desarrollo de forma plena de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

Lo que se pretendía con esta modificación, recientemente aprobada, fue afianzar el carácter de servicio público de la actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales que se hayan visto obligados a su pretensión.

Con base en todo lo anterior, se aprobaron las modificaciones de los artículos uno, veintidós, veintitrés, veinticinco, treinta, treinta y seis, treinta y siete y cuarenta de la LAJG.

VI. CONCLUSIONES

Con base en los anteriormente expuesto, cabe formular las siguientes conclusiones:

En primer lugar se debe señalar que el concepto de infracción tributaria lo encontramos en el artículo 183 LGT, el cual nos dice que son aquellas acciones u omisiones dolosas de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tal en la ley. Para que sean calificadas como tal y, por tanto sancionables, deberá existir una acción u omisión, no se deberán haber cumplido las leyes, la conducta y la sanción deberán estar recogidas en la ley y la conducta que se haya llevado a cabo deberá haber perseguidos unas consecuencias.

En segundo lugar se entra detalle en el artículo 191 LGT, el cual establece las infracciones de deberes conducentes a la liquidación. Dicho precepto normativo resulta de gran interés puesto que la infracción cometida respecto a su declaración, encaja en la tipificación de dicho artículo. El artículo 191 LGT hace muestra de una infracción de resultado o de daño para la recaudación tributaria pero que nace como consecuencia de la violación o incumplimiento del deber de liquidar. La conducta deberá calificarse en leve, grave o muy grave.

En tercer lugar, adquiere importancia el dolo o culpa como elemento del tipo. Será necesario demostrar que la conducta se realizó incurriendo simple negligencia, no siendo necesario que esta sea dolosa o intencional. Dicha negligencia no está definida como tal en la normativa tributaria.

En cuarto lugar, abarcando las provisiones de fondos en las profesiones de abogado y procurador, se debe señalar la importancia de los artículos 17 CDAE y artículo 29 LEC, uno relativo a los abogados y otro a los procuradores respectivamente. Dicho artículos establecen el derecho en el caso de los abogados y la obligación en el caso de los procuradores, de la solicitud de cantidades en concepto de fondos a cuenta de los gastos y suplidos o de sus honorarios. Este concepto de provisión de fondos, es un concepto indeterminado que deberá ser desarrollado con otros preceptos normativos.

En quinto lugar, se debe remarcar la tributación de las provisiones de fondos en IRPF e IVA. Tema principal abordado en dicho trabajo, puesto que se deberá estar a la consideración de la provisión de fondos como ingreso en concepto de honorarios o como suplido. En el supuesto de considerarla ingreso en concepto de honorarios, estará sujeta al IVA como pago anticipado por la prestación de servicios profesionales y del mismo modo, existirá la obligación de retener a cuenta del IPRF por los rendimientos satisfechos en contraprestación de una actividad profesional. Si por el contrario, la consideramos como suplido, las cantidades recibidas no formarán parte de la contraprestación obtenida y por ello no deberán incluirse en la base imponible del IVA ni generarán la obligación de retención a cuenta del IPRF.

En sexto lugar, respecto a la diferencia del aspecto temporal de duración establecido por la LIRPF y por la LIVA, se debe señalar que en el caso del IRPF, en virtud del artículo 14.1 b) LIVA en relación con el artículo 7.2.1 RIRPF se observa que el impuesto se devengará en el momento de cobro total o parcial de las cantidades adeudadas por los clientes a los profesionales, sin limitación temporal ni necesidad de cambio de régimen. Mientras que, en el caso del IVA en virtud del artículo 163 decies LIVA para acogerse al criterio de caja se deberá solicitar al presentar la declaración en el mes anterior del inicio del año natural en el que debiera a comenzar a ser de aplicación. Además el devengo del mismo se producirá el 31 de diciembre del año siguiente y el solicitante de la prestación de servicios tampoco podrá deducirse el IVA hasta que proceda al pago de las cantidad adeudada, independientemente de que este haya optado por mantenerse en el criterio tradicional de devengo o haya optado por el de caja.

En séptimo lugar y respecto a la problemática principal del devengo de las provisiones de fondos, se debe señalar que no existe un periodo concreto determinado para establecer el momento en que las provisiones generan la obligación de tributar en IRPF e IVA. Los procedimientos tienen una duración indeterminada y, a veces, durante largos periodos de tiempo se produce la inactividad de los mismos. Es difícil para los profesionales fijar una fecha concreta en la que declarar por este concepto. Existiendo numerosos casos en los que la DGT ha sancionado a profesionales por la no tributación

por las mismas, al considerar que seguían siendo suplidos aunque hubiesen pasado largos plazos desde la última noticia sobre dicho asunto. Considero que hay un amplio margen de discrecionalidad de la administración para calificar los hechos como constitutivos de infracción.

Y en octavo lugar se analiza la novedosa controversia respecto a la tributación del turno de oficio en el IVA. La Sentencia TJUE de 28 julio de 2016 en el asunto C-543/14 fue la que provocó el cambio de perspectiva en la consideración de el turno de oficio a los efectos de tributación en el IVA, puesto que determinó la sujeción al IVA de los servicios de defensa jurídica ya que no consideraba que trajese consigo un incremento de los gastos procesales ni consideraba que los servicios de los procuradores y los abogados tuviese un carácter social. La DGT consideró aplicable dicha sentencia al turno de oficio español, a la espera de la respuesta por parte del Congreso de los Diputados.

Sin embargo, el Congreso aprobó la proposición de ley para la modificación de la LAJG para garantizar que los profesionales del turno de oficio estuviesen exentos de tributar en el IVA por dicho concepto. Su exposición de motivos, sobretodo, se basó en la consagración, por el artículo 119 CE, de que la justicia debe ser gratuita para así conseguir una justicia de calidad y que permita el desarrollo de forma plena de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

Por supuesto, la solución a todos estos problemas planteados no es en absoluto sencilla, puesto que requiere la realización de un estudio detallado de todos los preceptos relativos a las provisiones de fondos, así como un análisis de los dos impuestos, IRPF e IVA.

En caso de poder realizar alguna recomendación al respecto al legislador, considero que es necesario diseñar preceptos normativos respecto a las provisiones de fondos que fijen ciertos requisitos necesarios a la hora de la tributación por los mismos, como por ejemplo los plazos máximos por los que poder considerar las provisiones como suplido y no como honorarios. Todo ello con la finalidad de erradicar la actual vaguedad existente en la definición de las provisiones de fondos.

VI. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES

Agencia Tributaria. IVA. Regímenes de tributación. Régimen especial de criterio de caja IVA Nota informativa. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Regimenes_de_tributacion/Regimen_especial_del_criterio_de_caja/Nota_informativa.shtml. Consultado día 27 de mayo de 2017.

AGUALLO, A; BUENO GARGALLO, E., «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la ley general tributaria.», en *Crónica Tributaria* Universidad de Córdoba, n.º. 132, 2009.

ALONSO GONZÁLEZ, LM; COLLADO, M.A., *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial, Tercera Edición*, Atelier Libros S.A., Barcelona, 2015.

BUENO,MC.; CARRERAS, O.; ELISABET DE MIGUEL, S.; GARCÍA, A.; JIMÉNEZ, I.; MOLINOS, L.; RUIZ, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II. 2ª Edición.*, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016.

CEF Fiscal Impuestos Manual de Fiscalidad Básica. *Tema 3 - Las Sanciones Tributarias. Los recursos tributarios. 3. Los tipos de infracciones tributarias y sus sanción. El procedimiento de imposición.* Recuperado de <http://www.fiscal-impuestos.com/3-los-tipos-de-infracciones-y-su-sancion-el-procedimiento-deimposicion.html>. Consulta día 9 de marzo de 2017.

Consulta general n.º 1283-01 de 22 de junio de 2001. Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo. Cuestión planteada: Obligación de repercutir el impuesto en la provisión de fondos.

Consulta vinculante n.º V0173 – 17 de la Secretaria General de Impuestos sobre el Consumo de fecha 25 de enero de 2017 sobre la sujeción de las operaciones objeto de consulta al impuesto sobre el valor añadido. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de Tributos.

Consulta vinculante n° V0179 – 17 de la Secretaria General de Impuestos sobre el Consumo de fecha 25 de enero de 2017 sobre la sujeción de las operaciones objeto de consulta al impuesto sobre el valor añadido. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de Tributos.

DELGADO GARCÍA, A; OLIVER CUELLO, R., *Procedimiento Sancionador Tributario*, Universidad Abierta de Cataluña (UOC), Barcelona,

DGT. *Consulta general tributaria n° 2024-98*. Secretaria General de Tributos. Cuestión planteada: Tratamiento tributario de las provisiones de fondos y suplidos.

El Economista. Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. *El Régimen de Estimación Directa Normal, IRPF*, 2016. Recuperado de: <http://infoautonomos.eleconomista.es/fiscalidad/el-regimen-de-estimacion-directa-normal-irpf/>. Consulta día 18 de abril de 2017.

El Economista., Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. *El Régimen de Estimación Directa Simplificada, IRPF.*, 2016 Recuperado de: <http://infoautonomos.eleconomista.es/fiscalidad/el-regimen-de-estimacion-directa-normal-irpf/>. Consultado día 18 de abril de 2017.

El Economista, Fiscalidad e Impuestos de los Autónomos. *El régimen especial del IVA con criterio de Caja, IVA*, 2016. Recuperado de: <http://infoautonomos.eleconomista.es/fiscalidad/el-iva-de-caja/>. Consultado día 21 de marzo de 2017.

FERNÁNDEZ LEÓN, O., Todo sobre la provisión de fondos del Abogado. *Legal Today. Portal Jurídico hecho por y para abogados*. Recuperado de <http://www.legaltoday.com/gestion-del-despacho/estrategia/articulos/todo-sobre-la-provision-de-fondos-del-abogado>. Consulta día 4 abril 2017.

GARCÍA GÓMEZ, AJ., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid, 2002.

Hoja de encargo profesional, Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza, Zaragoza, 1994.

Honorarios y funciones de los Procuradores (s.d.). Recuperado del blog Cosas Legales: <https://www.cosaslegales.es/honorarios-y-funciones-de-los-procuradores/> . Consulta días 12 de abril de 2017.

JUAN SÁNCHEZ, R., Abogado y Procurador en la LEC, *Provisión de fondos*, Aranzadi, Madrid, 2003.

LEÓN TINTI, P.; PEDRO TINTI, G; Honorarios. Capítulo 1 Honorarios: concepto, naturaleza y orígenes. Sistemas arancelarios, Alveroni Ediciones, Córdoba, 2014.

MORENO CATENA, V., *El proceso civil. Doctrina, Jurisprudencia y Formularios, vol. I*. Tirant lo Blanc, valencia, 2001.

ORTEGA REINOSO, G., Contenido obligacional del contrato de servicios del abogado. Un repaso jurisprudencial. *Revista Jurídica de Castilla y León*, 34, 2014.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Vigésimotercera Edición*, Aranzadi, Pamplona, 2013.

Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales. «BOE» núm. 278.

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. «BOE» núm. 289

Régimen general de tributación en el IVA. Recuperado del sitio web de la Agencia Tributaria: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Regimenes_de_tributacion/Regimen_general.shtml. Consultado día 19 de abril de 2017.

Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de junio de 1986, relativa a las consultas formuladas con fecha 18 de junio de 1986, por el Consejo General de la Abogacía Española al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre. BOE del 25 de junio de 1986.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala cuarta) de 28 de julio de 2016. Asunto C- 543/14 que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 13 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de noviembre de 2014,

Trámites y gestiones personales. *Asistencia jurídica gratuita*. Ministerio de justicia. Recuperado de <http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/servicios-ciudadano/tramites-gestiones-personales/asistencia-juridica-gratuita>. Consulta día 4 de mayo de 2017.

Tributación en el IVA del turno de oficio. Agencia tributaria. Recuperado de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Tributacion_en_el_IVA_del_turno_de_oficio.shtml. Consulta día 4 de mayo de 2017.

URBANO, SM., Economía Finanzas. *Provisión de fondos*. Recuperado de: https://www.economiafinanzas.com/provisiondefondos/#iqu estCuaacutel_es_la_cantidad_apropiada_a_solicitar_de_la_previsioacuten_de_fondos. Consulta día 12 de abril de 2017.