

IRPF e IVA

Gastos deducibles.

NUM-CONSULTA	V1914-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	22/07/2019
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículo 28, 29 y 30. LIVA, Ley 37/1992, artículo 95.
DESCRIPCION-HECHOS	Persona física que desea iniciar una actividad profesional.
CUESTION-PLANTEADA	Gastos deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, deducibilidad de las facturas derivadas de los suministros contratados en la vivienda o local donde se ejerza la actividad.
CONTESTACION-COMPLETA	1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-, establece que “el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”. Por su parte, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo LIS, dispone que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas

previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Asimismo, el artículo 15 de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad."

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los correspondientes servicios

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.

Al respecto, y en el supuesto de que se trate de gastos de suministros de la vivienda habitual del contribuyente afectada parcialmente al desarrollo de la actividad profesional, se debe precisar que el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, ha modificado la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, cuya letra b) ha quedado redactada de la siguiente forma:

“5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

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

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

Por último, debe señalarse que nada impide que los rendimientos netos de actividades económicas en el IRPF puedan ser negativos. Tanto en este caso como en el supuesto de que los mismos resulten positivos, deberán integrarse en la base imponible general del impuesto conforme a lo previsto en el artículo 48 de la LIRPF.

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por el sujeto pasivo está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre).

En este sentido, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...)

3ª. Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4ª. El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5ª. A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3º y 4º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º. Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2º. Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3º. Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4º. Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.”.

En lo que se refiere a la posible deducibilidad de las facturas de teléfono, Internet, etc., derivadas de los suministros contratados en la vivienda o local donde se ejerza la actividad que se refiere el escrito de consulta, el artículo 95 de la Ley del Impuesto anteriormente citado declara que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95 de la Ley 37/1992.

De la información disponible en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante no afectará directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional los mencionados bienes y servicios, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades particulares. En ese caso, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes y servicios.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria