

ACTIVIDADES PROFESIONALES - GASTOS DEDUCIBLES

1.-INTRODUCCIÓN	2
2.-IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	3
2.1.-NORMATIVA APLICABLE.....	3
2.2.-ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS	6
• Gastos relacionados con la parte de la vivienda destinada al desarrollo de la actividad. Especial referencia a los gastos de suministros.....	6
• Gastos derivados de la utilización del vehículo.....	9
• Comidas, viajes, hostelería y restauración.....	15
• Ropa/vestimenta de trabajo	16
• Cursos de formación, Master... ..	16
• Material de oficina, ordenador, libros,.....	17
• Asunción de sanciones y recargos impuestos a clientes e indemnizaciones pagadas por un error en el asesoramiento fiscal	18
• Cuotas de colegios profesionales	18
3.-IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	19
3.1.- NORMATIVA APLICABLE.....	19
3.2.-ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS	20
• Gastos relacionados con la parte de la vivienda destinada al desarrollo de la actividad. Especial referencia a los gastos de suministros.....	20
• Gastos derivados de la utilización del vehículo.....	22
• Comidas, viajes, hostelería y restauración.....	24
• Ropa/vestimenta de trabajo	25
• Material de oficina, ordenador, objetos de arte.....	26
• Atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.....	27
4.- CONCLUSIONES	28

1. INTRODUCCIÓN

Siempre ha sido una cuestión polémica la determinación de los gastos que puede deducirse un contribuyente que desarrolle una actividad profesional y prueba de esta conflictividad patente son las numerosas consultas que se plantean a la Dirección General de Tributos, y los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia, no siempre coincidentes debido a la enorme casuística que nos podemos encontrar en la práctica.

Los gastos que más se cuestionan o que mayores problemas plantean se refieren a conceptos fronterizos entre lo que podrían considerarse gastos exigidos para el desarrollo de la actividad económica y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de modo que, en algunos casos, puede existir coincidencia entre ambos.

Recientemente, un novedoso pronunciamiento del TEAC, el cual comentaremos con mayor detalle más adelante, ha vuelto a poner de actualidad esta cuestión. Se trata de la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, rec. 4454/2014, sobre la deducibilidad de los gastos de suministros correspondientes a la vivienda habitual, cuando esta se encuentra parcialmente afecta a la actividad.

Sin ánimo de ser exhaustivos, pues no pretendemos hacer una enumeración de cada uno de los gastos que pueden ser deducibles, a continuación analizaremos aquellos que mayor conflictividad presenta a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la vista de la doctrina emanada de la DGT y de la postura que están adoptando los Tribunales Superiores de Justicia al respecto.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1.- NORMATIVA APLICABLE

Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Así, el **artículo 28** de la LIRPF, referido a las reglas generales de cálculo del rendimiento neto establece lo siguiente:

“Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto

1. 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 apartado 3 del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente:

“Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

(...)“

3. 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.

(...)“

Referido a los elementos afectos a la actividad, el art. 29 de la LIRPF, define los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica en su apartado:

“Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

(...)“

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

(...)"

El desarrollo reglamentario de lo anterior lo encontramos en el art. 22 del Reglamento del IRPF, en el que se establece lo siguiente:

“Artículo 22. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

(...)

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».”

De este modo y dada esta remisión genérica a la normativa del IS y a la contable, los requisitos exigibles para que el gasto sea deducible serían los siguientes:

- 1.- Que los gastos se encuentren convenientemente justificados.
- 2.- Imputación temporal. Implica que el gasto se impute a la base imponible del periodo impositivo en que se ha devengado (salvo las excepciones establecidas legalmente).
- 3.- Correlación con los ingresos. Para que sea deducible, el gasto debe estar vinculado a la actividad económica y relacionado con la obtención de los ingresos.
- 4.- Que el gasto se encuentre registrado en la contabilidad o libro registros del contribuyente.

La afectación de un determinado gasto a la actividad profesional es siempre una cuestión de prueba, debiendo recaer la carga de la prueba, según lo dispuesto en el art. 105 de la LGT, en el contribuyente. En este sentido, hay que tener presente la dificultad que puede existir, en algunas ocasiones, para probar que el gasto se ha ocasionado en el ejercicio de la actividad y que se encuentra correlacionado con los ingresos. Por este motivo, la Dirección General de Tributos suele incluir en las resoluciones a consultas el siguiente párrafo (o similar):

“No obstante, la comprobación de la correlación con los ingresos de ... satisfechas por el consultante no es una cuestión de derecho, sino de hecho, pues se debe comprobar las características de la actividad desarrollada por el consultante, por lo que este Centro Directivo

no puede pronunciarse al respecto, siendo competencia su comprobación de los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.”.

2.2.- ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS

Como decíamos al comienzo, en el presente documento trataremos de exponer cual es la postura de la Administración y de los Tribunales respecto de aquellos gastos que, por su naturaleza y características, bien podrían ser tanto gastos de la actividad profesional como gastos de la vida privada del contribuyente.

- **Gastos relacionados con la parte de la vivienda destinada al desarrollo de la actividad. Especial referencia a los gastos de suministros**

No es poco frecuente que determinados profesionales (abogados, asesores fiscales, etc.) ejerzan su actividad profesional en una oficina o despacho situado en la vivienda en la que reside.

Tradicionalmente, tanto la DGT¹ como los órganos de comprobación de la AEAT han venido distinguiendo entre dos tipos gastos:

- a) Los **gastos asociados a la titularidad del inmueble**, como puede ser el IBI, amortizaciones, seguro, Tasa de basura, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc., los cuales pueden deducirse proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble. Es decir, en función de los metros cuadrados o superficie afectada a la actividad. Esto es así porque la normativa del Impuesto permite la afectación parcial de los elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.
- b) Los **gastos de suministros**, como agua, luz, gas, calefacción, teléfono, internet etc, que únicamente serán deducibles cuando se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad se consideran de imposible división entre la actividad particular y la económica, por lo que se ha negado siempre su deducibilidad.

En definitiva, el criterio que se ha venido aplicando ha sido el de considerar que, dado que se puede distinguir de manera objetiva la parte de la vivienda que se destina a la actividad y la que se destina a uso particular, poniendo en relación los metros cuadrados destinados a una u otra cosa, los gastos derivados de la titularidad del inmueble, también son imputables a la actividad en la misma proporción. Sin embargo, no se puede hacer lo mismo con los gastos de suministros, dado que es imposible

¹ CV 1632-15, de 25-5-2015, abogado que ejerce su actividad en un despacho situado en su vivienda habitual; CV 1616-14, de 23-6-204, CV 0180-13, de 23-1-2013.

establecer una regla objetiva de imputación, razón por la cual se opta por atribuirles el carácter de gastos no deducibles.

No obstante lo anterior, el TSJ de Madrid, en sentencia de 10 de marzo de 2015, rec. 43/2013, se ha pronunciado en sentido contrario admitiendo la deducibilidad de los gastos de suministros en la misma proporción que los gastos inherentes a la titularidad de la vivienda. Establece el Tribunal que *“deben admitirse los gastos afectos parcialmente a la vivienda en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad”*.

También, el TSJ de Galicia² ha admitido, en alguna ocasión, la deducibilidad de los gastos de suministros, distinguiendo entre los gastos de luz y agua y los de teléfono. En cuanto a los primeros, partiendo del hecho de que en el IAE se declaró la afectación de parte de la vivienda al ejercicio de la actividad profesional, en dicha proporción debe admitirse la deducibilidad. Sin embargo, no se aplica esta regla con los relativos al consumo telefónico, ya que el sujeto pasivo ni aporta facturas detalladas que permitan relacionar el consumo con la actividad realizada, en caso de no tener una línea exclusiva para las llamadas efectuadas por su ejercicio, ni ningún otro elemento de prueba al respecto.

Por otro lado, citábamos anteriormente una novedosa resolución del TEAC³, en la que se unifica criterio acerca de la posibilidad de deducir los gastos de suministros, para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica, en caso de la utilización parcial de un inmueble para el ejercicio de la actividad.

En el supuesto planteado, la contribuyente es una concertista de piano que ejerce su actividad en su vivienda habitual y, para la determinación del rendimiento neto de la actividad, se deduce como gasto la parte de los mismos (tanto los asociados a la titularidad como los demás gastos de suministros) que proporcionalmente corresponda en función de los metros cuadrados de la vivienda en la que se desarrolla la actividad. El TEAC, en esta novedosa resolución, se desmarca de la doctrina de la DGT y si bien mantiene la distinta naturaleza entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos de suministros, no niega categóricamente la deducibilidad de estos últimos.

De este modo, se establece que *“... se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, sólo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado*

² STSJ de Galicia de 5-5-2010, REC. 15043/2009

³ RTEAC de 10-9-2015, RG. 4454/2014.

*tributario. Así las cosas, **la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble.***”

Cabe destacar la importancia de este pronunciamiento dado que abre la posibilidad a numerosos profesionales que desarrollan su actividad en el mismo inmueble en el que tienen su vivienda habitual, (abogados, arquitectos, médicos, etc.) a deducirse dichos gastos, o al menos, parte de los mismos. Ahora bien, a este respecto conviene puntualizar que, para que los gastos de suministros sean deducibles, aunque se trate de una deducibilidad parcial, será necesario que se cumplan las siguientes premisas:

- a) Que los gastos que el contribuyente pretende deducirse sean **necesarios para la obtención de los ingresos**, en virtud del principio de correlación entre ingresos y gastos.
- b) La deducción no puede basarse, sin más, en un **criterio proporcional en función de los metros cuadrados**, pero podría servir como prueba de la afectación de dichos gastos a la actividad un criterio combinado en el que se tuviera en cuenta, junto a los metros cuadrados afectados a la actividad, las horas de trabajo efectivo durante los días laborables. Esta premisa resulta de difícil puesta en práctica para profesionales por cuenta propia que no tienen un horario laboral prefijado.

Con respecto a la deducibilidad de la línea de teléfono móvil, la DGT utiliza el mismo criterio expuesto anteriormente, optando por considerar dicho gasto deducible en la medida en que la línea se utilice exclusivamente para el desarrollo de la actividad económica.⁴ A este respecto, sería conveniente tener en cuenta que en caso de solicitarse los datos de llamadas efectuadas y recibidas se pudiese contravenir la normativa sobre protección de datos personales superándose los umbrales de la información con trascendencia tributaria.

En el supuesto en que la vivienda en la que se ejerce la actividad no fuese en propiedad, sino arrendada, el criterio aplicado por la DGT es similar⁵. El contribuyente podría deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que proporcionalmente corresponda con la parte de la misma exclusivamente afecta a la actividad. Si además, se le repercutieran impuestos, gastos de comunidad, etc..., también serán deducibles en proporción a la parte afectada. Con los gastos de suministros se mantiene el mismo criterio de la no deducibilidad, salvo que se destinen en exclusividad al ejercicio de la actividad.

En cuanto a los trasteros, se ha consultado a la DGT⁶ la posibilidad de deducir los gastos derivados del alquiler de un trastero en el que el consultante (agente comercial) guarda

⁴ CV 1632-15, de 25-5-2015.

⁵ CV 0180-13, de 23-1-2013 y CV 1616-2014, de 23-06-2014.

⁶ CV 1616-2014, de 23-06-2014.

muestrarios que utiliza en el ejercicio de su actividad. En este caso, dado el carácter indivisible del elemento patrimonial, se admite la deducibilidad de la parte del arrendamiento que satisfaga por el trastero, siempre que el mismo se utilice exclusivamente para el desarrollo de la actividad.

• Gastos derivados de la utilización del vehículo

En relación con los gastos asociados con la utilización del vehículo para la actividad profesional, la postura tradicional y mayoritaria ha sido la de considerar únicamente deducibles tales gastos cuando se trate de vehículos afectados a la actividad, entendiendo que existe afectación cuando la utilización del mismo se realice de forma exclusiva en la misma, ya que al ser un elemento patrimonial indivisible, no cabe la afectación parcial (art. 29.2 de la LIRPF).

A esta conclusión llega la Dirección General de Tributos partiendo de lo dispuesto en el art. 22 del Reglamento de IRPF, que considera elementos patrimoniales afectos a una actividad cualquier elemento patrimonial que sea necesario para la obtención de los rendimientos. Establece dicho artículo que en ningún caso se considerarán afectos a la actividad los destinados al uso particular del titular de la actividad y que sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

Además, no se entenderán afectados aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del art. 22 del Reglamento.

Art. 22.4 del Reglamento:

“4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

Por tanto, en supuestos distintos a los establecidos en el art. 22.4 del Reglamento – en los que se permite la utilización del vehículo para fines particulares por entenderse esta accesoria-, para que el vehículo se considere afecto a la actividad, será necesario su utilización exclusiva en la misma. De no existir esta utilización exclusiva en la actividad, es decir, si el vehículo fuese utilizado para otros fines, no se considera que el mismo se encuentra afecto a la actividad económica. Y esta utilización exclusiva deberá ser probada por el contribuyente con cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En consecuencia, la DGT⁷ ha manifestado en numerosas consultas que, tanto la amortización del vehículo, como los gastos derivados de su utilización (combustible, peajes, aparcamiento en parkings públicos, tasa por aparcamiento en la vía pública, alquiler de plaza de garaje, etc.), en los que pueda incurrir un profesional en el ejercicio de su actividad serán deducibles en la medida en que el vehículo se considere afecto a la actividad y siempre que se justifique que el gasto se ha ocasionado en el ejercicio de la misma. .

Cabe destacar algunas de las consultas planteadas a la DGT que presentan determinadas peculiaridades.

En la consulta V2181-15, de 15 de julio de 2015, un profesional dedicado a la **asesoría fiscal** plantea la deducibilidad del gasto en que incurre al tener que pagar la tasa por aparcamiento del vehículo en la vía pública que establecen algunos ayuntamientos cuando se desplaza en su quehacer profesional. Pues bien, en este caso, y dado el tipo de actividad desarrollada (no incluida en el art. 22.4 del Reglamento de IRPF), salvo que el contribuyente pudiese probar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, el vehículo no se considera afecto a la actividad, y, por tanto, la tasa no es deducible. Pero, continúa diciendo el órgano consultado, que aun en los supuestos en los que el vehículo estuviese afecto a la actividad, dada las características del gasto en cuestión (no existe factura nominativa), su deducibilidad estará condicionada a la correlación con los ingresos, por tanto, deberá acreditarse que el gasto se ha ocasionado en el ejercicio de la actividad y que es necesario para la obtención de los ingresos.

⁷ V0180-13, de 23-1-2013, V2535-15, de 3-9-2015, V1616-14, de 23-6-2014, V0354-11, de 15-2-2011, V2181-15, de 15-7-2015.

Algo parecido se contesta en la consulta V1616-14, de 23 de junio de 2014, con la diferencia de que, en este caso, el consultante ejerce la actividad de **agente comercial**.

Se cuestiona, en esta ocasión, la deducibilidad de la tasa por aparcamiento, el aparcamiento en parkings públicos y el alquiler de una plaza de aparcamiento. La diferencia fundamental, en este supuesto, es que la actividad de agente comercial sí está incluida entre las relacionadas en el apartado 4 del art. 22 del Reglamento, con lo cual, el vehículo se entiende afecto a la actividad con independencia de la utilización para necesidades privadas, siempre que esta última sea accesoria e irrelevante. No obstante, se puntualiza que los gastos asociados o relacionados con el vehículo, únicamente serán deducibles cuando estén relacionados con la actividad, excluyendo así la deducibilidad de los gastos derivados de la utilización del vehículo para fines privados. Respecto a la tasa de aparcamiento, deberá acreditarse igualmente que dicho gasto se ha ocasionado en el ejercicio de la actividad y que resulta necesario para la obtención de los ingresos. En ausencia de dicha acreditación, se niega la deducibilidad del gasto. Resulta curioso que la misma carga probatoria se exija tanto en los supuestos contemplados en el art. 22.4 del Reglamento, en los que la norma ha establecido una presunción de afectación del vehículo a la actividad económica, como en los que no lo están.

En cuanto a la deducibilidad del alquiler de la plaza de garaje, se exige igualmente la afectación del gasto a la actividad, y que la misma no se destine a satisfacer, en todo o en parte, necesidades privadas. Por tanto, no será deducible si se estacionan también en dicha plaza otros vehículos no afectos a la actividad.

Continuando con los supuestos en los que la norma permite cierto uso particular del vehículo, siempre que este sea accesorio e irrelevante, destacamos la consulta V0354-11, de 15 de febrero de 2011, en la que se cuestiona la deducibilidad de los gastos asociados a un **vehículo mixto** adquirido por un técnico de sonido para transportar los materiales. Resulta interesante la interpretación, a nuestro entender excesivamente restrictiva, que hace la DGT en relación con lo que se debe considerar “vehículo mixto dedicado al transporte de mercancías”, pues limita dicho concepto a aquellos vehículos destinados al transporte de bienes objeto de comercio. Sólo en estos casos, según el Centro Directivo, opera la excepción del apartado a del art. 22.4, apartado a) del Reglamento para entender el vehículo afecto a la actividad, aunque el mismo pueda tener un uso particular considerado residual o accesorio. Con base en a lo anterior, aunque en el supuesto planteado se trata de la adquisición de un vehículo mixto, para que las cuotas de renting fueran fiscalmente deducibles se exigiría que la utilización del vehículo en la actividad fuera de forma exclusiva.

Como venimos diciendo, y como se pone de manifiesto en la casi totalidad de las consultas publicadas por la DGT, la deducibilidad o no de los gastos asociados al vehículo es un problema de prueba, que depende de que el contribuyente pueda demostrar, con todos los medios admitidos en derecho, que el vehículo se encuentra afecto de forma exclusiva a la actividad económica, así como que el mismo resulta necesario para la obtención de los ingresos. Es incuestionable la dificultad que esto supone, pudiéndose incluso considerar

que la prueba del uso exclusivo en la actividad se convierte en una “probatio diabólica” dado que se exige la prueba de un hecho negativo, cual es la no utilización del vehículo para fines particulares o privados.

Veamos, a continuación, cual está siendo la postura, no siempre concordante, de los Tribunales Superiores de Justicia en los supuestos en los que ha tenido ocasión de pronunciarse.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en una sentencia de 2015⁸ considera no deducibles los gastos de mantenimiento y amortización del vehículo por no haber quedado acreditada su utilización exclusiva en la actividad. Sin embargo, en sentencia de 14 de octubre de 2014⁹, en un supuesto en el que el profesional era auditor de cuentas, califica como deducibles los gastos de amortización del vehículo, reparaciones, combustible y alquiler de plaza de garaje, entendiéndose acreditada la afectación del vehículo a la actividad, teniendo en cuenta la ubicación del aparcamiento en su lugar de trabajo y que por su condición de auditor necesita realizar desplazamientos en su coche para desarrollar su profesión. Además de tenerse en cuenta que el contribuyente es propietario de un segundo vehículo ajeno a la actividad profesional.

Este mismo criterio, el de la titularidad de varios vehículos, ha sido tenido en cuenta por otros tribunales a la hora de valorar la afectación o no del vehículo a la actividad. Así por ejemplo, el TSJ de Galicia¹⁰, en un supuesto en el que el contribuyente tenía otros dos vehículos que no se encontraban afectos a la actividad, concluye que la utilización del vehículo afecto a la actividad para desplazamientos privados era innecesaria. Esto unido al hecho de que se trataba de un Fortwo Smart rotulado con el nombre de la empresa llevan al Tribunal a admitir la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo por considerarlo afecto exclusivamente a la actividad desarrollada. En esta misma línea se pronuncian el TSJ de Canarias¹¹, al apreciar que el contribuyente es titular de un segundo vehículo no afecto a la actividad y que su cónyuge dispone de un tercer vehículo a su nombre, y el TSJ de Castilla-La Mancha¹², que además de considerar que el vehículo es necesario para el desarrollo de la actividad de agente de seguros, lo considera afecto a la actividad, dada la titularidad de otro vehículo turismo no afecto a la misma. También se menciona este argumento, aunque no de forma decisiva, en la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 9 de febrero de 2012, rec. 192/2012.

No obstante lo anterior, también nos encontramos con pronunciamientos jurisprudenciales¹³ en los que la titularidad de varios vehículos por parte del profesional no

⁸ STSJ de Andalucía de 25 de mayo de 2015, rec. 227/2014.

⁹ STSJ de Andalucía de 14 de octubre de 2014, rec. 353/2012.

¹⁰ STSJ de Galicia de 21 de enero de 2015, rec. 15593/2013.

¹¹ STSJ de Canarias de 29 de marzo de 2011, rec. 404/2009.

¹² STSJ de Castilla-La Mancha, de 30 de julio de 2010, rec. 365/2006.

¹³ STSJ de Galicia de 18 de febrero de 2015, rec. 15615/2013 y STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014, rec. 392/2012.

es prueba suficiente de que uno de ellos se encuentre afecto exclusivamente a la actividad. Uno de ellos, el del TSJ de Galicia, se refiere a la actividad profesional de abogado, en el cual se tienen en cuenta para no admitir la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo, otras circunstancias adicionales como el modelo del vehículo o el repostaje de combustible en días no laborables. Entiende dicho tribunal que determinados modelos de vehículos (Audi A5, BMW, etc...), que por sus condiciones técnicas características (se incluyen en la categoría de vehículos de lujo) y precio, difícilmente resultan sustraibles o ajenos a la satisfacción de necesidades personales o particulares, por lo que el contribuyente debe acreditar, con mayor rigor si cabe, la afectación exclusiva a la actividad. Esta afectación exclusiva, no solo no ha quedado acreditada, sino que existen indicios que llevan al Tribunal a pensar que se ha hecho un uso particular del vehículo en cuestión, como son las facturas de repostaje de combustible en domingo y días no laborables. Con base en todo lo anterior, se rechaza la deducibilidad de los gastos por desplazamiento en vehículo propio, combustible, cuotas de arrendamiento financiero, amortización, plaza de garaje, seguro del automóvil, etc.

También referido a la actividad profesional de abogado, deniega el TSJ de Galicia¹⁴ los gastos de combustibles de un vehículo turismo por ausencia de acreditación de la afectación exclusiva a la actividad. Al igual que el TSJ de Madrid¹⁵, que parte de la presunción de no afectación de los vehículos a la actividad económica de abogado, presunción que debió enervar el contribuyente con cualquier medio de prueba admitido en derecho y no lo hizo.

Otro de los motivos que lleva a los tribunales a considerar no deducibles los gastos asociados al vehículo puede ser, además de falta de acreditación de la afectación exclusiva a la actividad, la ausencia de prueba de la necesidad del gasto y su correlación con los ingresos. Así lo manifiesta el TSJ de Madrid¹⁶, en un supuesto en el que, aun reconociendo que la actividad profesional de comisionista intermediario de comercio requiere numerosos desplazamientos y contactos, considera prueba insuficiente la aportación de los justificantes de tales gastos, no habiéndose acreditado la necesidad de los mismos ni su relación con los ingresos.

En lo referente a los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente para justificar los gastos asociados al vehículo y su afectación exclusiva a la actividad, el TSJ de la Comunidad Valenciana¹⁷ parece admitir la coincidencia entre el número de kilómetros recorridos por el vehículo al año, con el que resultaría de realizar los desplazamientos por motivos profesionales, sobre todo si la Administración no ha hecho nada para contradecir dicha prueba. Un argumento similar se desprende de la STSJ de Canarias, de 29 de marzo de 2011 (rec. 409/2009), al reconocerse el importante esfuerzo probatorio realizado por el contribuyente al justificar el kilometraje correspondiente a los desplazamientos

¹⁴ STSJ de Galicia de 8 de junio de 2015, rec. 15564/2013.

¹⁵ STSJ de Madrid de 8 de abril de 2015, rec. 102/2013.

¹⁶ STSJ de Madrid de 12 de febrero de 2015, rec. 1681/2012

¹⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de febrero de 2012, rec. 1013/2009.

efectuados por razón de su actividad en relación con los kilómetros recorridos al año y el consumo de combustible, siendo estos concordantes con la distancia recorrida hasta los lugares que se dicen visitados en el ejercicio de la actividad.

Por otro lado, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en otra sentencia dictada en 2014¹⁸, considera no probada la afectación del vehículo a la actividad. Se basa este Tribunal, en esta ocasión, en el criterio de la necesidad para la obtención de los ingresos y en el de exclusividad para considerar el vehículo afecto a la actividad, y, partiendo de la base de que el vehículo es un elemento patrimonial indivisible -por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial-, y, al no estar relacionado con las actividades excepcionadas en el Reglamento, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aun cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afectación. No se admite como prueba suficiente de la deducibilidad del gasto su contabilización, e invocando el art. 105 de la LGT se concluye que no resulta acreditada la dedicación exclusiva del automóvil del que es titular el actor a la actividad de arquitecto que desempeña.

A la vista queda la conflictividad que se plantea en relación con la deducibilidad de los gastos relacionados con los vehículos, y la dificultad que supone acreditar su afectación en exclusiva a la actividad profesional. Por ello, la labor probatoria desplegada por el contribuyente puede resultar determinante a la hora de admitir dicho gasto.

Teniendo en cuenta la doctrina y jurisprudencia comentada anteriormente, conviene tener presente determinadas circunstancias que pudieran tener incidencia a efectos probatorios:

- c) Modelo de vehículo, ya que puede considerarse que los vehículos de alta gama, por sí mismos, satisfacen en parte necesidades particulares o privadas.
- d) Que la actividad desarrollada requiera desplazamientos y que el contribuyente pueda justificarlos (clientes visitados, días y horas en los que tienen lugar las visitas, etc.)
- e) Existencia de otros vehículos no afectos a la actividad destinados al uso particular.
- f) Que los gastos asociados al vehículo sean necesarios para el desarrollo de la actividad y para la obtención de los rendimientos, y no meramente convenientes.
- g) Justificación de los lugares y fechas visitados con motivo del desplazamiento y kilómetros recorridos (coincidencia entre kilometraje del coche y kilómetros recorridos en ejercicio de la actividad).
- h) Puede tener cierta importancia el hecho de que se trate de una actividad que genere beneficios, ya que algunos tribunales han tenido en cuenta la cifra de ingresos, así como la relación entre los gastos ocasionados y los ingresos de la actividad.

¹⁸ STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de marzo de 2014, rec. 875/2011.

- **Comidas, viajes, hostelería y restauración**

La doctrina de la DGT¹⁹ en relación con los gastos correspondientes a comidas ocasionadas en los desplazamientos, se basa en considerarlos fiscalmente deducibles cuando los mismos vengán exigidos por el desarrollo de la actividad y cumplan los demás requisitos exigibles. Considera el Centro Directivo, que esta correlación ingresos y gastos deberá ser probada por cualquier medio admitido en Derecho, siendo competentes para su valoración los servicios correspondientes de la AEAT. No obstante, se puntualiza que en la valoración de esta correlación se debe tener en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse no deducibles. Además, nos recuerda, que la propia normativa del Impuesto establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso, por ejemplo, de gastos de manutención cuando se trata de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exentas (artículo 9 del Reglamento del Impuesto). Parece como si se pretendiese asimilar o extender, en cierta medida, las cuantías del art. 9 del Reglamento del IRPF al concepto de gasto deducible de la actividad. O, al menos, tomarlas como cuantías orientativas.

En la jurisprudencia más reciente, la postura mayoritaria es la de considerar los gastos de comidas como no deducibles, al no quedar suficientemente probada su vinculación con la actividad. Así lo considera el TSJ de Andalucía²⁰, al entender que no se demuestra que dicho gasto sea inherente o necesario a la actividad económica, o al no quedar probado que el gasto deriva directamente de la relación profesional con terceros. En la misma línea se pronuncia el TSJ de Madrid²¹ al no quedar acreditada la vinculación de los gastos de comida con la actividad profesional de abogada.

No obstante, nos encontramos con un pronunciamiento del TSJ de Murcia²², cuanto menos curioso, en relación con la determinación de los rendimientos profesionales de los matadores de toros. Según el órgano judicial deben considerarse deducibles los gastos necesarios para obtener los ingresos (apoderado, locomoción, manutención, estancia, reparación de vestuario, chofer, anuncios en revistas etc...), y no sólo los que lo serían de tratarse de rendimientos del trabajo personal obtenidos en dicha relación laboral especial (locomoción, manutención y estancia del matador). Ello lleva a la Sala a la estimación del recurso, por lo que si fueron realizados pagos a la cuadrilla, así como los de viaje y manutención propios y de su cuadrilla, desplazamientos, comidas,... eran necesarios para el ejercicio de la actividad, en cuyo caso, son gastos deducibles.

¹⁹ CV 0287-15, de 26-01-2015, CV 0180-13, de 23-01-2013, CV 2535-15, de 3-09-2015, CV 2535-15, de 3-9-2015 y CV 1183-15, de 16-04-2015.

²⁰ SSTSJ de Andalucía de 14 de octubre de 2014, rec. 353/2012 y de 25 de mayo de 2015, rec. 227/2014

²¹ STSJ de Madrid, de 8 de abril de 2015, rec. 102/2013.

²² STSJ de la Región de Murcia, de 28 de marzo de 2011, rec. 338/2006.

- **Ropa/vestimenta de trabajo**

Partiendo del principio de que los gastos han de estar correlacionados con los ingresos y, de lo dispuesto en el apartado 2 del art. 22 del RIRPF, según el cual no se entienden afectos los elementos que se utilicen simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas, la postura de la DGT respecto a la deducibilidad del gasto por la compra de ropa, es la de no admitirlo si la ropa adquirida no tiene el carácter de ropa específica para la actividad desarrollada. Así se manifiesta en las consultas V 2020-14, de 28 de julio y V0180-13, de 23 de enero, al negar la deducibilidad de los gastos de ropa en los que incurrió un agente comercial (sector telefonía móvil), por considerar que la ropa no era exigida para el desarrollo de la actividad.

En esta misma línea se ha pronunciado recientemente el TSJ de Andalucía²³, al considerar que los gastos de ropa no son deducibles si no se demuestra que sean inherentes o necesarios a la actividad económica del profesional o si se trata de gastos sin vinculación específica con ésta. Menciona el Tribunal, a título de ejemplo, la “toga”, entendiendo este gasto deducible por ser necesaria para el ejercicio de la profesión de abogado. El TSJ de Galicia²⁴ también ha admitido la deducibilidad de los gastos de la “toga”, al resultar acreditada su realidad y vinculación con la obtención de ingresos

Menos restrictiva resulta la postura adoptada por el TSJ de Cataluña²⁵, al considerar deducibles los gastos de ropa de una abogada por entender que no son manifiestamente inadecuados al ejercicio profesional, ni desproporcionados en su cuantía. Además, destaca esta sentencia por la originalidad en los planteamientos sobre la carga de la prueba, la cual hace recaer, en parte, sobre la Administración.

También, el TSJ de Castilla y León ha considerado deducibles la factura por dos batas farmacéuticas al resultar estas necesarias para el ejercicio de la actividad, una vez rectificadas los errores de la factura y acreditada su contabilización.²⁶

- **Cursos de formación, máster, etc.**

En las consultas planteadas a la DGT²⁷ respecto a la deducibilidad de cursos de formación, curso de Inglés para la internacionalización del despacho de abogados y Máster en Asesoría Fiscal, la deducibilidad del gasto se hace depender del principio de correlación con los ingresos y de la exigencia de los mismos por el ejercicio de la actividad. Cuestión de prueba que deberá ser valorada por los órganos de la AEAT.

²³ STSJ de Andalucía, de 25 de mayo de 2015, rec. 227/2014.

²⁴ STSJ de 8 de febrero de 2010, rec. 16108/2008.

²⁵ STSJ de Cataluña de 20 de marzo de 2014, rec. 157/2011.

²⁶ STSJ de Castilla y León de 19 marzo 2013, rec. 103/2012

²⁷ V1909-12, de 1-10-2012, V0807-15, de 13-03-2015, V 0899-14, de 1-04-2014

A este respecto, el TSJ de Galicia²⁸ ha considerado deducibles los gastos de cursos de inmersión lingüística desarrollados en Canadá y USA destinados al estudio y perfeccionamiento del Inglés al guardar relación con la actividad profesional (abogado). En opinión de este Tribunal, aunque el Inglés no es un idioma exigible para el desarrollo de la profesión de abogado, sí debe considerarse un elemento importante para su proyección profesional, dada la internacionalización de las relaciones económicas y jurídicas, por lo que existe vinculación entre el gasto y la actividad económica.

También el TSJ de la Comunidad Valenciana²⁹ considera deducibles los gastos ocasionados por la realización de un máster en dirección de empresas de construcción e inmobiliaria.

Una postura más restrictiva adopta el TSJ de Madrid³⁰, que no admite la deducibilidad de un máster que finalizó posteriormente al trabajo desarrollado y para el cual se suponía que dicha formación era necesaria. Además, entiende el Tribunal que un máster de dirección y administración de empresas no está relacionado con la realización de un análisis de los procesos de negocio como paso previo indispensable para la implantación de un nuevo sistema informático.

- **Material de oficina, ordenador, libros, etc.**

Según la DGT³¹, en una consulta planteada por un profesional que ejerce la actividad de abogado, los gastos correspondientes al material de oficina y compra de libros serán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, siempre que se cumplan los demás requisitos (justificación, contabilización, etc.).

En relación con la deducibilidad de los gastos relacionados con la informática, en la medida en que los ordenadores pueden considerarse elemento patrimonial afecto a la actividad, según lo dispuesto en el art. 22 del Reglamento, el contribuyente podrá deducirse las amortizaciones correspondientes.

Respecto al concepto de elemento patrimonial afecto a la actividad, la DGT³² ha considerado que un lavavajillas comprado para la oficina no tiene tal condición, en la medida en que dicha máquina no se considera una máquina específica de la actividad desarrollada ni es necesario para el desarrollo de la misma, por lo que las amortizaciones no son deducibles.

²⁸ STSJ de Galicia de 8 de junio de 2015, rec. 15564/2014.

²⁹ STSJ de 17 de enero de 2003, rec. 92/2001.

³⁰ STSJ de Madrid de 15 de julio de 2010, rec. 1216/2008

³¹ V1632-15, de 27-05-2015.

³² V0099-14, de 20-01-2014.

- **Asunción de sanciones y recargos impuestos a clientes e indemnizaciones pagadas por un error en el asesoramiento fiscal**

La DGT³³ considera, en una consulta planteada por un asesor fiscal, que las sanciones y recargos impuestos a los clientes que asume el profesional por ser consecuencia de errores del despacho tienen la consideración de gasto de deducible. Ello partiendo de lo dispuesto en la LIS y considerando que no se trata de sanciones o recargos impuestos al consultante, ni de donativos o liberalidades, sino que se trata de un pago asumido en función de la responsabilidad contractual establecida con los clientes.

La misma solución adopta la DGT (Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas) en reciente consulta de año 2015, con respecto a las indemnizaciones pagadas a clientes por los perjuicios causados, en un caso en el que errores en el asesoramiento fiscal originaron actas de inspección³⁴.

No obstante lo anterior, señalar que en Consulta de 20 de octubre de 2014 (V2824/2014), referida al Impuesto sobre Sociedades de una sociedad dedicada a la asesoría fiscal, la DGT (Subdirección General de Impuesto sobre las Personas Jurídicas) consideró no deducible el pago de una sanción impuesta por la Inspección a un cliente de la sociedad que le reclamó a ésta, parece que por el hecho de que la asunción del pago de la sanción por parte de la sociedad no estaba sostenida en una responsabilidad contractual asumida entre sociedad y cliente, asemejando dicho pago al de una liberalidad.

- **Cuotas de colegios profesionales**

La DGT³⁵ ha considerado no deducible fiscalmente el gasto ocasionado por las cuotas satisfechas al colegio de abogados en calidad de abogado no ejerciente, al entender que no se ejerce actividad económica alguna, por lo que no se obtienen rendimientos de la misma.

En el ámbito jurisprudencial, la STSJ de Castilla-La Mancha³⁶ ha declarado que la falta de contabilización de gastos de seguros de responsabilidad civil de aportaciones o cuota a colegios Profesionales no es inconveniente para la procedencia de su deducción tributaria si están justificados y fueron gastos precisos para la actividad profesional.

El TSJ de Galicia³⁷ admite la deducibilidad de la cuota satisfecha al colegio de abogados al considerar acreditada su realidad y vinculación con la actividad.

³³ V0199-12, de 31-01-2012.

³⁴ V1191-15, de 6-04-2015.

³⁵ V2030-14, de 28-07-2014.

³⁶ STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de mayo de 2007, rec. 233/2003

³⁷ STSJ de 8 de febrero de 2010, rec. 16108/2008.

Sin embargo, el TSJ de Castilla y León³⁸, en una sentencia dictada en 2013, niega la deducibilidad de los gastos de colegiación del marido (farmacéutico adjunto) de la farmacéutica titular de la farmacia, pues la relación del marido con la farmacia no es de titularidad de la actividad sino de dependencia a efectos fiscales.

3.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1.- NORMATIVA APLICABLE

El Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se dedica a las deducciones y devoluciones. Los artículos 92 y siguientes van desgranado los requisitos subjetivos y formales, operaciones con derecho a deducción, limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a deducir además de otras cuestiones como el nacimiento, ejercicio y caducidad del mismo, etc.

Con respecto a las actividades profesionales podrían subrayarse tres reglas fundamentales que se extraen de la normativa mencionada para que un gasto sea deducible a los efectos del IVA:

- a) Que los gastos estén vinculados a la actividad profesional desarrollada
- b) Que se encuentren debidamente justificados
- c) Que se hallen registrados en la contabilidad que con carácter obligatorio deben llevar los profesionales.

La vinculación a la actividad profesional se ha interpretado como la necesidad del gasto para desarrollar dicha actividad. Esta consideración de la necesidad evidentemente conlleva un cierto grado de inseguridad pues dependerá en gran medida de la actividad desarrollada (no es lo mismo un asesor fiscal que un presentador de televisión).

Con relación a la justificación de los gastos, todos sabemos la importancia que se le da a la factura como documento maestro pero no ha de obviarse que otros medios también han sido admitidos como, por ejemplo, una escritura pública. Ahora bien, es fundamental, al menos para vencer la reticencia inicial a la deducción, que se cumplan con los requisitos exigidos por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, figurando todos los datos que deben constar en la factura.

Finalmente, respecto a la contabilización, este requisito no deja de ser un requisito puramente formal.

³⁸ STSJ de Castilla y León, de 19 de marzo de 2013, rec. 103/2012.

Además de los requisitos anteriormente mencionados, es importante tener en cuenta 3 aspectos del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en IVA:

- a) Que el plazo para ejercer el derecho a la deducción prescribe a los 4 años desde la emisión de la factura.
- b) Que la cuota de IVA soportado será deducible en la medida en la que el gasto esté afecto a la actividad, es decir, si un gasto está imputado al 50% a la actividad, sólo será deducible el 50% del IVA correspondiente.
- c) Que se debe tener en cuenta la regla de prorrata general y especial y la posibilidad de que existan sectores diferenciados. Puesto que, si el profesional realiza dos actividades, por ejemplo una de ellas exenta de IVA, será necesario aplicar la prorrata para determinar el porcentaje de IVA soportado que puede deducirse.

3.2.- ANÁLISIS DE LA DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS

- **Gastos relacionados con la parte de la vivienda destinada al desarrollo de la actividad. Especial referencia a los gastos de suministros.**

Desde el punto de vista del IVA, la cuestión fundamental subrayada por la Dirección General de Tributos (DGT), en base a lo que expuesto en el artículo 95 de la LIVA, es la relativa a la **afectación directa y exclusiva a la actividad profesional**.

De este modo, la DGT³⁹, establece respecto de las **cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de un inmueble o arrendamiento de un inmueble** la deducción de las mismas en la medida en que tales cuotas correspondan al grado en que, previsiblemente y de acuerdo con criterios fundados, el inmueble vaya a ser utilizado en el desarrollo de su actividad profesional. Recordar que esta deducción gradual es una excepción al principio general de la afectación directa y exclusiva del artículo 95 Dos, de ahí que el apartado Tres comience con el sempiterno *“No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores”*.

El grado de utilización del inmueble se constituirá en una cuestión de hecho que la DGT admite determinar con la superficie de utilización, esta vez sí, exclusiva a la actividad profesional. No cabe por tanto que los metros cuadrados asignados a la actividad profesional puedan ser utilizados para otro fin.

Cuestión muy distinta son los **gastos de suministros** como agua, luz, internet, telefonía, gas, etc. En estos casos, la DGT es reiterativa en cuanto a que dichos suministros

³⁹ CV 2382-13, de 17-07-2013; CV 1286-15, de 28-04-2015; CV V1918-10, de 3-09-2010; CV 2703-15, de 21-09-2015.

contratados en la vivienda sólo serían deducibles si se afectasen directa y exclusivamente a la actividad profesional desarrollada. Habría entonces que tener dos aparatos de conexión wifi, dos contadores de electricidad, etc....siendo uno de ellos el que estuviese directa y exclusivamente afecto de tal forma que hubiese aprovechamiento separado e independiente del resto. Siendo esta cuestión de pacífica aceptación como parece, los Tribunales no se han pronunciado en exceso de forma que la máxima discusión se encuadrará en la forma de probar (mediante cualquier medio admitido en derecho) que efectivamente hay afectación directa y exclusiva. A este respecto, baste mencionar aquí lo expuesto por el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en Sentencia 247/2913 de 31 de octubre 2013 (el subrayado es nuestro):

“Por tanto los gastos correspondientes a suministro eléctrico al no poderse diferenciar los que corresponden al consumo particular de la vivienda y al consumo del despacho profesional no podrán ser objeto de deducción, si el interesado pretende obtener la deducibilidad de los mismos debe contratar independientemente los suministros eléctricos de la vivienda y del despacho para que exista constancia cierta del gasto imputable al despacho profesional que tenga carácter deducible.”

La tesis de la parte demandante no puede prosperar por los siguientes argumentos:

1º Corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos.

2º No ha quedado acreditada la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos porque, en primer lugar, en la demanda nada se dice acerca de los motivos por los que no se ha considerado la deducibilidad de estos gastos y tampoco se aporta prueba alguna en base a la que pueda considerarse acreditado el concreto gasto en electricidad y gas imputable a la actividad profesional, pues debe tenerse presente que, como señala la resolución administrativa impugnada, el interesado ejerce su actividad profesional en su vivienda habitual. Se tenía que haber aportado algunos datos que nos permitan diferenciar entre los gastos inherentes a la vivienda habitual y los debidos al trabajo profesional (número de proyectos y trabajos concretos realizados en los mismos que exijan luz, y por otra parte aportar y justificar con las facturas del teléfono que gastos pertenecen a la actividad profesional).

Así, la STSJ de Galicia de 2.12.2010 (rec. 15849/2009) dice: ... Lo dicho hasta ahora es igualmente extensible respecto de los gastos de luz y teléfono, pues estando reconocido que la vivienda del demandante no se destina exclusivamente a su actividad profesional, la estimación de su pretensión exige, cuando menos, una discriminación del gasto coherente con la actividad; algún tipo de elemento que permita contrastar objetivamente uno y otra, sin que el acudir a un criterio de referencia entre la superficie total de la actividad y aquella que se dice dedicada a la actividad profesional pueda ser utilizado como mecanismo probatorio (artículo 105.1 L.G.T.). “

- **Gastos derivados de la utilización del vehículo**

Al igual que con las cuotas soportadas para la adquisición o arrendamiento de una vivienda que se va a destinar parcialmente a la actividad profesional, la LIVA en su artículo 95 Tres 2º hace una excepción a la regla de afectación directa y exclusiva de los vehículos considerados como bienes de inversión.

De este modo, el Artículo 95 Tres 2º regula lo siguiente:

“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:

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo (LA LEY 752/1990), por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (LA LEY 752/1990), así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.”

Se establece, por tanto, una presunción de afectación del 50% (y del 100% en determinados casos) a la actividad profesional o empresarial. Esta presunción puede ser objeto de examen y destruirse mediante prueba en contrario. **Estriba aquí la dificultad pues la prueba de la afectación no es sencilla.** En este sentido, la propia DGT⁴⁰ establece que *“Esta Dirección General no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la afectación real del vehículo o vehículos objeto de consulta. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la mayor afectación del vehículo a la actividad empresarial, que serán valorados por la Administración tributaria, sin perjuicio de que una tarjeta de transporte de mercancías propias debidamente autorizada pueda constituir, en su caso, un elemento de prueba a considerar.*

En este sentido, conviene señalar lo dicho por el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en Sentencia 247/2913 de 31 de octubre 2013 (el subrayado es nuestro):

“Es al demandante al quien le corresponde acreditar su utilización exclusiva en el ámbito profesional.

Nos encontramos, pues, ante una cuestión de hecho que exige al recurrente la demostración, a través de los distintos medios probatorios, de que el vehículo se encuentra en exclusiva afecto a su actividad económica y corresponde al Tribunal valorar en su conjunto y, con arreglo a las normas de la sana crítica, las pruebas practicadas.

La tesis de la parte actora no puede prosperar porque en relación con los gastos deducibles, es criterio jurisprudencial reiterado el que señala que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos por los siguientes argumentos:

1º Es al demandante a quien le corresponde acreditar la afectación o utilización exclusiva del vehículo, y si bien es cierto como ha reconocido la jurisprudencia la dificultad de dicha acreditación no es menos cierto que se pueden aportar más datos o indicios para poder inferir racionalmente la utilización exclusiva del vehículo (ej. rotulación en el vehículo del nombre y profesión del titular, así como los datos para su identificación - STSJ de Castilla - la Mancha - 19 de enero de 1995 , kilometraje del vehículo y desplazamientos realizados a los diferentes lugares para el desarrollo y cumplimientos de sus funciones como registrador). Se tienen que aportar datos o indicios para poder acreditar la afectación exclusiva y tal hecho lo debe y puede acreditar el demandante, no es en absoluto una prueba imposible, ni le coloca en una situación de indefensión procesal. (...)”

Asimismo, recordar, como se reitera el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia 354/2015, de 10 de marzo de 2015, que la contabilización o inclusión de los bienes de inversión en el correspondiente Libro Registro o la presentación de autoliquidación no son suficientes para determinar la afectación o no ni su porcentaje.

⁴⁰ CV 1050-15, de 7-04-2015; CV 2444-05, de 29-11-2005

También, debe tenerse presente la estanqueidad entre IRPF e IVA de forma que no cabe aplicar las reglas de un impuesto para el otro.

Con relación a otros **gastos relacionados con el vehículo como los de combustible, reparación y mantenimiento**, la DGT⁴¹ defiende que las cuotas serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad profesional o empresarial y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica. Basándose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, la DGT confirma que la deducibilidad de estos gastos relacionados con el vehículo no se van a vincular el régimen de deducción del vehículo en sí. Así, el Tribunal europeo ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo. En consecuencia, el hecho fundamental que habrá de probarse respecto de estos gastos es su relación directa y exclusiva con la actividad profesional o empresarial desarrollada. De este modo, aunque el porcentaje de afectación del vehículo sea del 50%, cabría la posibilidad de deducir el 100% de una factura por combustible si se prueba que efectivamente se ha utilizado el mismo al 100% en la actividad profesional desarrollada (ej., Viaje por encargo de un cliente).

- **Comidas, viajes, hostelería y restauración.**

En relación con los servicios de desplazamiento o viajes y de hostelería y restaurante, es necesario atender a lo dispuesto en la normativa del IVA, en particular, en el apartado seis del artículo 96. Uno de la Ley del IVA:

“Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

6º. Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”

En consecuencia, y como así lo recoge la DGT en la resolución V2535-15, el profesional solamente podrá deducir el IVA soportado como consecuencia de los gastos en que incurra por desplazamiento o viajes y en concepto de hostelería y restauración cuando el importe

⁴¹ CV 2631-15, de 08-09-2015; CV 2535-15, de 3-09-2015

de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF, en la medida en que quepa considerarlos prestados al profesional.

En todo caso, el profesional, para poder ejercitar el derecho a la deducción, deberá disponer de la factura original expedida por el prestador del servicio en cuestión y en la que deberá figurar como destinatario el propio profesional, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de facturación.

Por último, cabe hacer mención de la sentencia del TSJ de Galicia de 30 de septiembre de 2015, en relación con la deducción de cuotas soportadas en concepto de gastos de restauración por comidas efectuadas con proveedores y clientes en los desplazamientos realizados por motivos laborales. En la presente, la oficina gestora consideró deducibles las cuotas soportadas por los gastos de alojamiento, por constituir gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, a diferencia de las cuotas soportadas por los gastos de restauración, no deducibles éstas por no suponer gastos necesarios para la actividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia declaró, de acuerdo con los elementos de hecho, “no existe elemento alguno que permita discriminar entre el alojamiento y la restauración para referir el primero a lo necesario y el segundo a lo conveniente, dándose la paradoja de que en el caso de que el gasto de restauración se hubiera efectuado en el mismo establecimiento de alojamiento sería inviable cualquier diferencia al respecto” En consecuencia, estimó la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas por ambos gastos, de alojamiento y restauración.

Si bien es cierto que el propio Tribunal reconoció que se trataba de una solución sobre la que no cabrá generalizar, siendo necesario decidir en relación con cada caso concreto que se pueda plantear.

• **Ropa/vestimenta de trabajo**

Como ya se ha comentado, no serán deducibles en medida o cuantía alguna las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo salvo en el supuesto de que se trate de bienes de inversión, en cuyo caso la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a lo previsto en el artículo 95.tres de la Ley del IVA.

Por tanto, resulta procedente remitirse al concepto de bien de inversión a efectos de IVA. Según lo dispuesto en el artículo 108.Dos de la Ley del IVA, no se consideran bienes de inversión, entre otros, las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

En consecuencia, no serán deducibles las cuotas soportadas por parte del sujeto pasivo del Impuesto por la adquisición de **prendas de vestir en general**, “toda vez que dichos bienes no pueden considerarse afectos, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o

profesional desarrollada” en este sentido se pronunció la DGT en las resoluciones V2764-11, V1560-14 y V2020-14, con respecto a la adquisición de prendas de vestir (trajes, camisas...), susceptibles de ser utilizadas en la vida diaria por parte de un profesional dedicado a la consultoría, a la publicidad y un agente comercial respectivamente.

Asunto distinto sería en el supuesto de que se adquirieran **prendas laborales (uniformes)** para ser utilizadas por el trabajador para el desarrollo de la actividad, como así lo recoge el TSJ del Principado de Asturias en su sentencia de 28 de octubre de 2013, nº sentencia 1184/2013.

- **Material de oficina, ordenador, objetos de arte.**

De la normativa expuesta se deriva 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.

En relación con el **servicio de telecomunicaciones** (internet, telefonía fija y móvil), ya se comentó anteriormente⁴² que, en el caso de adquirir un servicio de telecomunicaciones que no se afecte directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional, al prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades privadas, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de dicho servicio de telecomunicaciones (resolución de la DGT V3471-13, de 27 de noviembre de 2013).

Por lo que se refiere a los **gastos informáticos y de oficina**, serán deducibles en su totalidad en la medida en que se refieran, de forma directa y exclusiva, al desarrollo de la actividad profesional del obligado (resolución de la DGT V2382-13, de 17 de julio de 2013).

En el supuesto de adquisición de **obras de arte** para su exposición en la sede de la sociedad –oficina en la que se desarrolla la actividad por el profesional- como parte de la política de imagen comercial, el TSJ de Madrid en su sentencia de 13 de mayo de 2014, nº sentencia 569/2014, declaró su deducibilidad alegando que “la adquisición de unas obras de arte para su exposición en la sede de la sociedad no significa que los reseñados bienes se destinen a la satisfacción de necesidades personales del empresario, sino que, como destaca la actora, tiene por finalidad la decoración del citado inmueble para crear una concreta imagen de empresa, lo que implica una afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial, como admite la propia Dirección General de Tributos en la consulta 1685-00, de fecha 3 de octubre de 2000, no habiendo aportado la Administración ninguna

⁴² “Gastos relacionados con la parte de la vivienda destinada al desarrollo de la actividad. Especial referencia a los gastos de suministros”

prueba que desvirtúe la realidad de ese destino, de modo que el IVA cuestionado es deducible”

- **Atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.**

Sobre las atenciones a clientes, empleados o proveedores, por ejemplo el supuesto de adquisición de localidades de un palco en un estadio deportivo para invitar a clientes y proveedores con el fin de promover la actividad, cabe recordad que, de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, de los bienes o servicios destinados a atención a clientes, asalariados o terceras personas.

Por tanto, en el supuesto de **suministrar a los clientes, proveedores o empleados determinados bienes y servicios**, que no son objeto del tráfico habitual de la actividad desarrollada por el profesional y que adquiere a título oneroso para aquel fin, el sujeto pasivo no podrá deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas del Impuesto soportadas con ocasión de la adquisición (DGT V3412/2013, de 21 de noviembre de 2013).

Pero como excepción, se establece el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de **muestras y objetos de carácter publicitario**, cuya entrega posterior estará no sujeta al Impuesto, según los apartados 2 y 4 del artículo 7 de la Ley del IVA. A este respecto, es importante recordar qué se ha de entender por objetos de carácter publicitarios: objetos que carezcan de valor comercial intrínseco y en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria. Así lo recuerda el TEAC en su resolución de 22 de mayo de 2014, nº 5489/2011, en un supuesto de entrega de material de terrazas – sombrillas, mesas y menaje- a clientes a título lucrativo.

4.- CONCLUSIONES

La conclusión fundamental se centra en que la deducibilidad va a ser en numerosas ocasiones una cuestión de prueba (artículos 105 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Prueba que no resulta de fácil plasmación.

Es por ello que este procedimiento probatorio debe revestir de todas las garantías a favor del interés general. A este respecto, nuestro compañero Carlos Romero Plaza⁴³, señala *“en Derecho tributario no puede regir un sistema de prueba tasada, sino que al igual que en el resto del ordenamiento jurídico, rige el principio contrario, es decir el de la libre valoración de la prueba”* y a este respecto, señala que aunque *“La Administración puede valorar libremente la prueba articulada en los procedimientos de aplicación de los tributos, lo cierto es que debe rechazarse una metodología valorativa parcial, interesada o proclive a defender los intereses recaudatorios pretendidos”* pues *“la AEAT no defiende un interés propio, sino el interés general –que esencialmente es vicarial- a través del adecuado cumplimiento del principio de legalidad”*.

Otra de las conclusiones a la que ha de llegarse es la formal estanqueidad entre las reglas aplicables entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así se ha interpretado por la Inspección y tradicionalmente por los tribunales, aunque también merece la pena señalar que, en ocasiones, esos mismos tribunales han admitido un cierto quebranto de este principio de estanqueidad, en general a favor de la seguridad jurídica y la coherencia del sistema normativo. De este modo, la Audiencia Nacional ha señalado, entre otras, en Sentencia de 13 de abril de 2009 (rec. 439/2006) en su fundamento jurídico Quinto: *“ (...) porque si bien es cierto, tal y como se recoge en la resolución del TEAC que se revisa, que se trata de dos impuestos diferentes respecto de los cuales rige el principio de estanqueidad, sin embargo, no es menos cierto que pese a ello las pruebas aportadas son las mismas en ambos procedimientos, por lo que siendo idéntico el material probatorio resulta conforme al principio de seguridad jurídica que las conclusiones que se alcancen respecto de ambos procedimientos no sean diferentes”* y en Sentencia de 30 de marzo de 2011 (rec. 84/2010) en su fundamento jurídico Sexto *“Por consiguiente, ha de concluirse que la invocación del mencionado principio (de estanqueidad) ha de hacerse caso por caso, y sin olvidar el carácter de Sistema coherente que tiene el ordenamiento tributario, de modo que no puede ofrecerse como regla general una doble realidad sobre los mismos hechos”*.

Madrid, diciembre 2015

⁴³ ROMERO PLAZA, C, “Prueba y Tributos” Tirant Lo Blanch, 2015, op. cit. pp. 317 y 320