

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC066392

DGT: 10-10-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2553/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades empresariales. Gastos deducibles.** *Gastos de manutención, desplazamiento y alojamiento satisfechos en moneda extranjera y tipo de cambio al que se han de valorar.* En atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos (comidas, transporte, hoteles) generados en el ejercicio de una actividad económica cuyo rendimiento neto se determine con arreglo al método de estimación directa, se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad. Por otro lado, toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento. Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado. Por tanto, como regla general, se establece una valoración al tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción, por lo que el importe de los gastos deducibles por manutención y desplazamiento satisfechos por la contribuyente vendrá determinado por su contravalor en euros en el momento de su abono. *Seguro de enfermedad.* Son gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con ella. El límite máximo de deducción es de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 28, 29, 30 y 31.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 22.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

RD 1514/2007 (PGC), Norma 11.<sup>a</sup>**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una profesional dada de alta de forma periódica en el epígrafe 432.2 como Decoradores-Diseñadores de interiores. Realiza trabajos puntuales en países no comunitarios, donde la empresa para la que realiza el trabajo se hace cargo del alojamiento y el viaje de ida y vuelta, pero el resto de gastos de manutención y desplazamiento por el país corren a cargo de la consultante.

Al trabajar en países fuera del ámbito Unión Europea, la consultante paga un seguro de salud privado de trabajo.

**Cuestión planteada:**

- 1) Si puede deducir los gastos de manutención y desplazamiento en los que incurre en el extranjero.
- 2) Tipo de cambio a utilizar para valorar dichos gastos de manutención y desplazamiento.
- 3) Si puede deducir lo que paga por el seguro de salud.

### Contestación:

1) En relación con los gastos en que incurra la consultante durante sus desplazamientos, se debe señalar que 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 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), 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”.

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.

En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No debe olvidarse que la normativa del Impuesto (artículos 29 de la LIRPF y 22 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades particulares, y 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).

Conforme con lo anterior, y en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos (comidas, transporte, hoteles...) generados en el ejercicio de una actividad económica cuyo rendimiento neto se determine con arreglo al método de estimación directa, se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o ésta no fuese suficientemente probada, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Por último, en relación con la falta de justificantes de los gastos, a la que alude la consultante en su escrito, cabe indicar que, de acuerdo con lo señalado, uno de los requisitos para la deducción del gasto es el de que esté convenientemente justificado.

En cuanto a la justificación de los gastos, para su deducibilidad, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), en adelante LGT, establece:

“Artículo 105. *Carga de la prueba.*

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

(...).”

“Artículo 106. *Normas sobre medios y valoración de la prueba.*

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. (...).

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”.

Por tanto, la LGT establece la factura como modo prioritario de prueba de los gastos, aunque no exclusivo, de modo que se podrán justificar por cualquier otro medio de prueba válido en Derecho.

La competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación del gasto y para la valoración de las mismas corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

**2)** Según lo señalado anteriormente, el artículo 28 de la LIRPF contiene una remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, lo que conduce al citado artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el cual se establece 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...”.

En este sentido, la Norma de Registro y valoración 11ª, “Moneda extranjera”, del Plan General de contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), dispone lo siguiente:

“1. Transacciones en moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

### 1.1. Valoración inicial

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.”.

Por tanto, como regla general, se establece una valoración al tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción, por lo que el importe de los gastos deducibles por manutención y desplazamiento satisfechos por la consultante vendrá determinado por su contravalor en euros en el momento de su abono.

**3)** En cuanto a la deducibilidad del seguro médico, como se ha indicado anteriormente, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos y, además, los gastos, para su deducción, deberán 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.

De acuerdo con el citado artículo 28 de la LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el propio artículo 28 y en los artículos 30 (para estimación directa) y 31 (para estimación objetiva) de la LIRPF.

La regla 5ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF establece:

“Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.”

De acuerdo con lo anterior, es gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por la consultante en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con ella. El límite máximo de deducción es de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.