

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087555

DGT: 29-09-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2646/2023

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Traje del abogado. Sólo serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios, que se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, excepto en el supuesto de que se trate de bienes de inversión cuya afectación parcial permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas, así como, cuando se trate de cuotas soportadas en gastos relacionados con inmuebles afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional, que podrán ser objeto de deducción de forma proporcional a su utilización en la actividad empresarial o profesional. En consecuencia, los trajes, como ropa de vestir de uso general, no darán derecho a deducir las cuotas soportadas en su adquisición, en ninguna medida o cuantía, en la medida en que no pueden considerarse afectos, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional, como tampoco pueden considerarse bienes de inversión, para considerar su afectación de forma parcial, ni se trata de gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa simplificada. Gastos. En lo que se refiere a los gastos sobre los que se plantea su deducibilidad para la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de abogada -los de adquisición de trajes de vestir-, procede indicar que su condición de ropa de vestir de uso general no permite establecer la existencia de una correlación con los ingresos. Es criterio que no resultan admisibles deducibilidades de gastos que, ocasionados en ámbitos particulares de los contribuyentes y que, por tanto, no dejan de ser meros supuestos de aplicaciones de renta al consumo, pretendan vincularse a la obtención de unos ingresos que la normativa del impuesto califica como rendimientos de actividades económicas. Por tanto, al no existir una correlación de los gastos con los ingresos no pueden considerarse como deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 93, 95 y 108.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 28.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 30.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 15.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante desarrolla la actividad profesional de abogada.

Cuestión planteada:

"¿Es posible incluir dentro de los gastos deducibles a efectos de IVA e IRPF las compras de ropa, trajes en este caso, que se utilizan, única y exclusivamente, para el desempeño de la profesión de abogada? Alternativamente, cuáles son los criterios para poder incluir o no dichas compras en los gastos?"

Contestación:

Impuesto sobre el Valor Añadido

El ejercicio del derecho a deducir en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 93 de la Ley 37/1992 determina como requisitos subjetivos de la deducción los siguientes:

"Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.”.

Continúa el artículo 95 estableciendo las limitaciones del derecho a deducir:

“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:

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

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

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

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

5.º 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:

1.ª 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.

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.

(...).”.

Asimismo, el artículo 108 de la Ley 37/1992, establece que “a los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.”.

Y añade, para delimitar el concepto de bienes de inversión que “no tendrán la consideración de bienes de inversión:

(...)

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.”.

Por tanto, conforme al apartado anterior, sólo serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios, que se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, excepto en el supuesto de que se trate de bienes de inversión cuya afectación parcial permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95, apartado Tres de la Ley 37/1992, así como, cuando se trate de cuotas soportadas en gastos relacionados con inmuebles afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional, que podrán ser objeto de deducción de forma proporcional a su utilización en la actividad empresarial o profesional.

En consecuencia, los trajes objeto de la consulta, como ropa de vestir de uso general, no darán derecho a deducir las cuotas soportadas en su adquisición, en ninguna medida o cuantía, en la medida en que no pueden considerarse afectos, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional, como tampoco pueden considerarse bienes de inversión, conforme al artículo 108 de la Ley del Impuesto, para considerar su afectación de forma parcial, ni se trata de gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al tratarse en el presente caso de una actividad económica (profesional) a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad se realizará (salvo renuncia) por la modalidad simplificada del método de estimación directa, efectuándose esta determinación conforme al artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, a saber:

"El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento".

A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 28.1 de la Ley del Impuesto dispone 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".

La remisión del artículo 28.1 nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo apartado 3 establece: "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".

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 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 aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad 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 podrán considerarse como fiscalmente deducibles.

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.

Con este planteamiento, en lo que se refiere a los gastos sobre los que se plantea su deducibilidad para la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de abogada —los de adquisición de trajes de vestir—, procede indicar —al igual de lo antes señalado respecto al IVA— que su condición de ropa de vestir de uso general no permite establecer la existencia de una correlación con los ingresos en los términos arriba indicados. En este punto, procede aclarar que es criterio de este Centro (consultas V0317-17, V1290-19 y V2398-23, entre otras) que no resultan admisibles deducibilidades de gastos que —ocasionados en ámbitos particulares de los contribuyentes y que, por tanto, no dejan de ser meros supuestos de aplicaciones de renta al consumo— pretendan vincularse a la obtención de unos ingresos que la normativa del impuesto califica como rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, al no existir una correlación de los gastos objeto de consulta con los ingresos no pueden considerarse como deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad de abogada que viene desarrollando la consultante.

Lo que comunico a usted 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 Función Pública.