

ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR LA LEY DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

Luis Alberto Malvárez Pascual

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

En este artículo se realiza un estudio crítico de las medidas fiscales que han sido recientemente introducidas por la nueva Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo, aplicables por empresarios o profesionales que sean contribuyentes del IRPF. La primera medida trata de determinar la deducción de los gastos de suministros de electricidad, agua, gas y telecomunicaciones cuando una parte de la vivienda está afectada a los fines de una actividad empresarial o profesional. La segunda se refiere a los gastos de manutención realizados por el propio contribuyente en establecimientos de hostelería.

Palabras clave: IRPF; gastos deducibles; gastos de suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones; gastos de manutención.

Fecha de entrada: 16-10-2017 / Fecha de aceptación: 02-11-2017 / Fecha de revisión: 27-10-2017

ANALYSIS OF THE TAX MEASURES INTRODUCED BY THE LAW OF URGENT REFORMS OF SELF-EMPLOYED WORK

Luis Alberto Malvárez Pascual

ABSTRACT

This paper makes a critical study about the tax measures introduced recently by the new Act of Urgent Reforms of Self-employed Work, applicable by employers or professionals as taxpayers in the income tax. The first issue concerns the deduction of electricity, water, gas and telecommunications costs when housing is used partially in business or professional activity. The second one relates to the deduction of taxpayer's living expenses in catering establishments.

Keywords: income tax; deductible expenses; electricity, water, gas and telecommunications costs; living expenses.

Sumario

1. Introducción
2. La deducibilidad de los suministros cuando la vivienda esté parcialmente afecta a una actividad económica
 - 2.1. Análisis de la controversia que ha motivado la reforma legislativa
 - 2.2. Estudio de la reforma introducida por la Ley 6/2017, de 24 de octubre
3. Los gastos de manutención del titular de la actividad económica
 - 3.1. El estado de la cuestión con anterioridad a la reforma
 - 3.2. Análisis de la nueva letra c) del artículo 30.2.5.^a de la LIRPF: Los requisitos y cuantía del gasto
 - 3.2.1. Los requisitos que se establecen para que el gasto por manutención resulte deducible
 - 3.2.2. La cuantía del gasto deducible

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo¹, ha incorporado diversas medidas de índole tributaria que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2018². En concreto, la ley dedica el título V (art. 11) a las reformas en materia tributaria, modificándose la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 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 (LIRPF).

Es preciso advertir que esta ley se centra en la reforma de los aspectos sustanciales de dicho régimen de la Seguridad Social, de tal modo que las modificaciones que se han introducido en materia tributaria son escasas y tienen un alcance muy limitado. Sin embargo, de la lectura inicial de la ley hay dos indicadores que harían pensar que la reforma es mucho más ambiciosa. Por un lado, el preámbulo hace un diagnóstico de diversos problemas de cierta envergadura relativos al régimen fiscal de los trabajadores autónomos³, por lo que lo lógico sería pensar que los mismos se van a tratar de solucionar a través del articulado de la norma. Sin embargo, la ley no aborda las cuestiones planteadas, por lo que no se entienden las razones que justifican que se plantee esta problemática en su preámbulo. Por otro lado, el señalado título V se encabeza con el título de «Medidas para clarificar la fiscalidad de los trabajadores autónomos», lo que da una apariencia de que su alcance sea mucho mayor del que realmente es. Este título es excesivamente amplio si se tiene en cuenta el contenido de la reforma, que solo se refiere a dos gastos muy concretos, en relación con los cuales se establece un mecanismo objetivo para su cuantificación. Por tanto, también desde este punto de vista la reforma es muy limitada, de tal modo que muchos empresarios y profesionales no se verán afectados por la misma.

¹ Dicha ley tiene su origen en la Proposición de Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de noviembre de 2016, Serie B, núm. 56-1).

² Según la disposición final decimotercera de dicha ley el artículo 11, que introduce la reforma tributaria, entrará en vigor el día 1 de enero de 2018.

³ El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, señala lo siguiente: «Por otra parte, en el ámbito fiscal, la Administración tributaria debería facilitar la liquidez a los autónomos y no imponer cargas formales, que además la dificulten. Los autónomos están sujetos a una peor financiación, hacen frente a una elevada tasa de morosidad y a una mayor carga financiera del impuesto sobre el valor añadido al tener que anticipar en numerosas ocasiones el impuesto devengado a sus clientes sin haberlo cobrado, así como a una mayor dificultad para conseguir financiación bancaria debido a las exigencias de avales y al limitado patrimonio personal de muchos autónomos. Todo ello, junto con un cierto desconocimiento sobre cómo negociar con los bancos, contribuye a que los costes de financiación de los autónomos sean más elevados y a que existan dificultades añadidas para acceder a inversores privados. Además, los elevados plazos de pago de los clientes, sobre todo por parte de las Administraciones públicas, suponen un problema añadido dada la mayor dificultad del autónomo para conseguir financiación a corto plazo. Teniendo presente todo lo anterior, con esta ley se avanza en una serie de reformas que van dirigidas a apoyar el desarrollo de la actividad emprendedora en términos más adecuados para dicho colectivo».

En cuanto a las medidas concretas que introduce, la reforma ha pretendido solucionar la cuestión de la deducibilidad de los gastos por suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual. Se trata de una situación bastante común entre los empresarios y profesionales sujetos al IRPF, sobre todo en determinados sectores, en los que es normal que se habilite una parte de la vivienda para el ejercicio de la actividad económica. La Administración ha mantenido siempre una posición muy estricta en cuanto a la posibilidad de deducir tales gastos. No obstante, diversas resoluciones judiciales y del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han cuestionado dicho criterio administrativo. La reforma que ahora se introduce trata de simplificar el cálculo del gasto deducible, estableciendo un método objetivo, que resulta de aplicación salvo que se acredite –por la Administración o por el contribuyente– un porcentaje inferior o superior. Obviamente, todo aquel que ejerza su actividad en un local afecto, independiente de su vivienda habitual o que, simplemente, no utilice la misma en la actividad económica, no se verá afectado por la reforma.

En segundo lugar, se establece la posibilidad de que los empresarios y profesionales puedan deducir determinadas cuantías por manutención, siempre que cumplan ciertos requisitos. En realidad, lo que hace la reforma es introducir el criterio que ya venía defendiendo la Dirección General de Tributos (DGT) en las respuestas a sus consultas, que, por otra parte, es bastante restrictivo en relación con la determinación de la cuantía del gasto deducible.

Por su parte, en el trámite inicial en el Congreso desapareció de la proposición de ley la medida más relevante desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo, como era la equiparación de la regulación en el IRPF y en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los gastos relativos a la adquisición o alquiler de los vehículos de turismo para su afectación, total o parcial, a la actividad empresarial o profesional. El problema en estos casos es la exigencia a efectos del IRPF de que se pruebe la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, pues en relación con los bienes indivisibles no cabe una afectación parcial, salvo que se den las condiciones establecidas en el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), de las que precisamente se excluyen a los vehículos automóviles. La norma que se pretendía introducir establecía la deducibilidad en el IRPF del 50% de los gastos relacionados con los vehículos que se encuentren parcialmente afectos a la actividad desarrollada por el empresario o profesional, equiparándose de este modo el porcentaje que se podía deducir de las cuotas de amortización de los automóviles de turismo en el IRPF con el que resulta deducible de las cuotas del IVA⁴. Sin embargo, como se ha indicado, esta norma desapareció en el trámite del Congreso, sin que haya sido recuperada con posterioridad, lo que ha reducido notablemente la relevancia práctica de esta reforma.

⁴ El artículo 6 de la proposición de ley daba nueva redacción al artículo 30.2.4.º de la LIRPF estableciendo que «... los vehículos automóviles serán deducibles en el IRPF, en los mismos términos y condiciones que están previstos en la normativa del IVA». La exposición de motivos de dicha proposición era del siguiente tenor: «El título IV clarifica los supuestos de deducibilidad de los gastos relacionados con el vehículo que está parcialmente afecto a la actividad económica del autónomo, que podrán deducirse al 50 por ciento tal y como sucede con el IVA, equiparando tratamiento de ambos impuestos para los mismos supuestos, dado que en la actualidad existe una diferenciación evidente en la aplicación de IVA e IRPF para los mismos supuestos o hechos imposables, eliminando así la discrecionalidad en las comprobaciones e inspecciones que realiza la Administración Estatal de la Agencia Tributaria y realizando el principio de seguridad jurídica».

En cuanto a las medidas concretas que introduce, la reforma ha pretendido solucionar la cuestión de la deducibilidad de los gastos por suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual. Se trata de una situación bastante común entre los empresarios y profesionales sujetos al IRPF, sobre todo en determinados sectores, en los que es normal que se habilite una parte de la vivienda para el ejercicio de la actividad económica. La Administración ha mantenido siempre una posición muy estricta en cuanto a la posibilidad de deducir tales gastos. No obstante, diversas resoluciones judiciales y del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han cuestionado dicho criterio administrativo. La reforma que ahora se introduce trata de simplificar el cálculo del gasto deducible, estableciendo un método objetivo, que resulta de aplicación salvo que se acredite –por la Administración o por el contribuyente– un porcentaje inferior o superior. Obviamente, todo aquel que ejerza su actividad en un local afecto, independiente de su vivienda habitual o que, simplemente, no utilice la misma en la actividad económica, no se verá afectado por la reforma.

En segundo lugar, se establece la posibilidad de que los empresarios y profesionales puedan deducir determinadas cuantías por manutención, siempre que cumplan ciertos requisitos. En realidad, lo que hace la reforma es introducir el criterio que ya venía defendiendo la Dirección General de Tributos (DGT) en las respuestas a sus consultas, que, por otra parte, es bastante restrictivo en relación con la determinación de la cuantía del gasto deducible.

Por su parte, en el trámite inicial en el Congreso desapareció de la proposición de ley la medida más relevante desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo, como era la equiparación de la regulación en el IRPF y en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los gastos relativos a la adquisición o alquiler de los vehículos de turismo para su afectación, total o parcial, a la actividad empresarial o profesional. El problema en estos casos es la exigencia a efectos del IRPF de que se pruebe la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, pues en relación con los bienes indivisibles no cabe una afectación parcial, salvo que se den las condiciones establecidas en el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), de las que precisamente se excluyen a los vehículos automóviles. La norma que se pretendía introducir establecía la deducibilidad en el IRPF del 50% de los gastos relacionados con los vehículos que se encuentren parcialmente afectos a la actividad desarrollada por el empresario o profesional, equiparándose de este modo el porcentaje que se podía deducir de las cuotas de amortización de los automóviles de turismo en el IRPF con el que resulta deducible de las cuotas del IVA⁴. Sin embargo, como se ha indicado, esta norma desapareció en el trámite del Congreso, sin que haya sido recuperada con posterioridad, lo que ha reducido notablemente la relevancia práctica de esta reforma.

⁴ El artículo 6 de la proposición de ley daba nueva redacción al artículo 30.2.4.º de la LIRPF estableciendo que «... los vehículos automóviles serán deducibles en el IRPF, en los mismos términos y condiciones que están previstos en la normativa del IVA». La exposición de motivos de dicha proposición era del siguiente tenor: «El título IV clarifica los supuestos de deducibilidad de los gastos relacionados con el vehículo que está parcialmente afecto a la actividad económica del autónomo, que podrán deducirse al 50 por ciento tal y como sucede con el IVA, equiparando tratamiento de ambos impuestos para los mismos supuestos, dado que en la actualidad existe una diferenciación evidente en la aplicación de IVA e IRPF para los mismos supuestos o hechos imposables, eliminando así la discrecionalidad en las comprobaciones e inspecciones que realiza la Administración Estatal de la Agencia Tributaria y realizando el principio de seguridad jurídica».

Otra importante diferencia de la ley finalmente aprobada respecto de la proposición inicial es su ámbito de aplicación. Si la propuesta original hubiera sido admitida la reforma aún habría sido más limitada, pues su ámbito subjetivo se restringía a los contribuyentes sujetos a la estimación directa simplificada⁵, por lo que los empresarios y profesionales que determinasen sus rendimientos netos por el régimen de estimación directa normal no se habrían visto afectados por ella. La ampliación del ámbito subjetivo a ambos regímenes de estimación directa es una medida acertada, pues la restricción del ámbito subjetivo a la modalidad simplificada no tenía lógica desde ningún punto de vista en la medida en que la situación de los empresarios y profesionales es la misma en cualquiera de los dos regímenes de estimación directa.

En cualquier caso, como ya se ha dicho, la reforma va a tener escasa incidencia en la práctica. La misma se restringe a dos gastos muy concretos, cuya cuantificación se ha pretendido realizar con criterios objetivos para tratar de evitar las controversias que hasta el momento habían surgido, imponiéndose legalmente unos criterios muy restrictivos en cuanto a la determinación del importe del gasto deducible. Por todo ello se puede afirmar que se ha desaprovechado una magnífica ocasión para abordar una reforma más general de los gastos deducibles de los empresarios y profesionales en el IRPF y en el IVA, particularmente en lo relativo a la afectación de los bienes y derechos, pues se trata de un aspecto que debiera ser objeto de una revisión para que el régimen fiscal se pueda adaptar con mayor flexibilidad a la realidad de muchos contribuyentes que ejercen su actividad económica de forma individual.

2. LA DEDUCIBILIDAD DE LOS SUMINISTROS CUANDO LA VIVIENDA ESTÉ PARCIALMENTE AFECTA A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

2.1. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA QUE HA MOTIVADO LA REFORMA LEGISLATIVA

En la realidad es muy frecuente que los empresarios o profesionales que ejerzan la actividad individualmente no utilicen para ello un local afecto específicamente a la misma. Así ocurre con habitualidad en algunas profesiones clásicas ejercidas por médicos, abogados, periodistas, escritores, publicistas, etc., u otras más novedosas relacionadas con el mundo digital y de internet, en las que no es necesaria la presencia física del empresario o profesional en un local específicamente afecto a la actividad. En todos estos casos resulta muy habitual que la actividad económica se desarrolle en la propia vivienda habitual de su titular, que de este modo se utiliza parcialmente para los fines de la misma.

⁵ En la proposición de ley inicialmente presentada en el Congreso se modificaba la regla 4.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, en la medida en que la reforma solo afectaba a la estimación directa simplificada. Sin embargo, al ampliarse su ámbito de aplicación a su paso por el Congreso a las dos modalidades de estimación directa se ha debido modificar finalmente la regla 5.ª del mismo precepto.

La primera cuestión que debe clarificarse es la determinación de si los inmuebles que sirvan solo en parte al objeto de la actividad económica son susceptibles de afectación a la misma. La respuesta positiva a esta cuestión se determina en el artículo 29.2 de la LIRPF, que permite la afectación parcial de los elementos patrimoniales divisibles⁶, lo que se refiere fundamentalmente a los bienes inmuebles, que pueden dividirse en función de la superficie dedicada a cada uso. Por tanto, la afectación de la vivienda se entiende limitada a aquella parte de la misma que realmente se utilice en la actividad, siempre que sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En cualquier caso, no existe la misma facilidad en todas las actividades para acreditar que el inmueble se encuentra parcialmente afecto. Cuando se trata de actividades económicas que se realizan «de cara al público», en las que los clientes deben acudir al inmueble en el que se ejercen las mismas, normalmente existe un lugar separado de la vivienda y habilitado de forma exclusiva para el desarrollo de la misma, por lo que al menos la determinación del espacio que se dedica a ambos usos es relativamente sencilla. No obstante, la cuestión se complica aún más en otras profesiones, como en el caso de escritores o periodistas o, en general, en todas aquellas en las que no existe normalmente contacto físico con la clientela en el propio lugar donde se desarrolla el trabajo. Al no existir contacto directo con los clientes la separación entre ambos tipos de espacios dentro del inmueble suele ser menos clara, por lo que en estos casos puede resultar más compleja la acreditación de la afectación parcial de los inmuebles a la actividad económica.

A efectos de concretar la parte del inmueble afecta se toma en consideración la superficie del mismo que se dedica de forma exclusiva a la actividad empresarial o profesional en relación con la superficie total del mismo. Dicho aspecto debe ser determinado inicialmente por el contribuyente, quien deberá establecer la superficie afecta a la actividad en su declaración censal⁷. No obstante, es una cuestión que será susceptible de control por la Administración tributaria, aunque en la medida en que dicha comprobación requiere la entrada en la vivienda habitual puede presentar una cierta complejidad.

⁶ Dicho precepto establece lo siguiente: «Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo 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».

⁷ Esta información sobre el porcentaje de afectación del inmueble se debe aportar en la declaración censal (modelos 036 o 037), que debió presentar el empresario o profesional cuando inició su actividad. Si en el momento de esta presentación aún no había afectado el inmueble a la misma dicha declaración censal se debe modificar cuando esto ocurra. En concreto, el grado de afectación de la vivienda debe declararse en la casilla 444 de dicho modelo, como local afecto indirectamente a la actividad, debiendo indicar los metros cuadrados y la proporción que representan respecto de la superficie total de la vivienda. En este sentido, la Consulta de la DGT de 13 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178–), que se refiere a un caso en el que para el ejercicio de la actividad el contribuyente ha habilitado una estancia de su vivienda habitual, señala que «... de la literalidad de la casilla 444 de dicho modelo, se desprende que en la misma se recoge específicamente el *Grado de Afectación*, por lo que procedería indicar el porcentaje del local indirectamente afecto a la explotación». Si se considerara como un local directamente afecto también se deben declarar los metros cuadrados (casilla 422) y el grado de afectación (casilla 423).

Ahora bien, el asunto más controvertido en relación con los inmuebles que se utilizan parcialmente en la actividad económica es la posibilidad de que se deduzcan determinados gastos que permiten que el empresario o profesional pueda disponer y usar de los mismos. En este sentido, además de los gastos de amortización, en la parte que se encuentre afecta a la actividad, la Administración tributaria ha admitido sin mayores problemas la deducción parcial de los gastos relativos a su titularidad, tales como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), la tasa de basuras, los gastos de financiación, el seguro de responsabilidad civil de la vivienda, los gastos de comunidad y otros similares, en la medida en que son imprescindibles para que el propietario pueda disponer del inmueble. Sin embargo, la Administración tributaria ha mantenido un criterio diferente en relación con los gastos relativos a los suministros que son necesarios para el uso de la vivienda, tales como el agua, la electricidad, el gas y las telecomunicaciones. En este sentido, la DGT ha considerado que solo era posible la deducción de los gastos de suministros si se demostraba que el consumo estaba vinculado exclusivamente a la actividad económica, lo que impedía en la práctica la deducción de los gastos relativos a viviendas parcialmente afectas, pues ello exige que se disponga de un doble contador de cada suministro, lo que es completamente excepcional. Se trata de un criterio administrativo defendido por la DGT de forma reiterada y que ha sido aplicado por los funcionarios de la Agencia Tributaria (AEAT) en los procedimientos de control tributario que han desarrollado de forma sistemática frente a los titulares de las actividades económicas sujetas al IRPF⁸.

Sin embargo, no existía ninguna base legal para que la Administración pudiera considerar que determinados gastos relacionados con la titularidad de la vivienda utilizada parcialmente en la actividad económica eran deducibles mientras que los gastos necesarios para que el inmueble resultase habitable (en particular, los suministros de agua, energía y telecomunicaciones) no pudie-

⁸ Este criterio ha sido mantenido por la DGT en numerosas Consultas, como las de 22 de noviembre de 2006 (V2301/2006 –NFC023955–), 17 de abril de 2007 (V0801/2007 –NFC025511–), 13 de junio de 2012 (V1273/2012 –NFC044791–), 17 de julio y 24 de septiembre de 2013 (V2382/2013 –NFC048642– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 13 y 26 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178– y V0946/2015 –NFC054495–, respectivamente), entre otras. Por citar algunas de las consultas mencionadas, en la de 22 de noviembre de 2006 la DGT determinó que «esta afectación parcial supone que podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada, en relación con la totalidad de la misma. Ahora bien, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda». Por su parte, en la Consulta de 13 de marzo de 2015 señala lo siguiente: «De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del impuesto permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la totalidad de la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica. Esta afectación parcial supone que el consultante podrá deducirse la totalidad de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada. Ahora bien, con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda».

ran tener dicha consideración por no destinarse exclusivamente al ejercicio de la misma. Aunque ha habido algún pronunciamiento judicial que ha otorgado la razón a la Administración tributaria⁹, se han de destacar dos sentencias que han mantenido un criterio contrario al que sostenía la DGT.

La que ha tenido una mayor repercusión ha sido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 10 de marzo de 2015 (rec. núm. 43/2013 –NFJ058112–), que defiende una posición totalmente contraria a dicho criterio administrativo, al considerar que la supeditación de la deducción fiscal del gasto a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad carece de toda base legal, pues dicha exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de los inmuebles. El tribunal defiende que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible el uso del inmueble, por lo que concluye que debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica del inmueble, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del mismo¹⁰.

También el TSJ de Galicia ha admitido en alguna ocasión la deducibilidad de los gastos de suministros, distinguiendo entre los gastos de luz y agua y los de teléfono. Así lo ha hecho en la Sentencia de 5 de mayo de 2010 (rec. núm. 15043/2009 –NFJ038994–). En dicha sentencia el tribunal consideró que debía admitirse la deducibilidad de los gastos de electricidad y agua en la misma proporción en la que en el impuesto sobre actividades económicas (IAE) se declaró la afectación de parte de la vivienda al ejercicio de la actividad profesional. Sin embargo, no se consideró que debía aplicarse esta regla con los gastos relativos al consumo telefónico, ya que el sujeto pasivo ni aportó facturas detalladas que permitieran relacionar dicho consumo con la actividad realizada, particularmente cuando el empresario no tenía una línea exclusiva para las llamadas relacionadas con la actividad, ni ningún otro elemento de prueba al respecto¹¹. Sin embargo, en otra sentencia

⁹ En este sentido, la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), rechaza en el fundamento jurídico quinto la deducción de los gastos de suministros de teléfono y electricidad porque «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 qué gastos pertenecen a la actividad profesional)».

¹⁰ En el fundamento jurídico sexto el TSJ de Madrid analiza el contenido de la mencionada Consulta de la DGT de 17 de abril de 2007, señalando lo siguiente: «Sin embargo, la Sala no comparte este criterio. En efecto, no se discute que la normativa admite la afectación parcial de la vivienda a la actividad económica, por lo que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así, al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos 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, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles. En consecuencia, procede anular en este particular la liquidación recurrida y reconocer el derecho de la recurrente a deducir los aludidos suministros en la proporción antes indicada».

¹¹ El fundamento jurídico tercero de la sentencia es del siguiente tenor: «En cuanto a los gastos de luz y agua se ha de partir del hecho reflejado en la diligencia de 19 de noviembre de 2007 (folio 27), no combatido por la Administración, de que en el IAE se declaró la afectación de parte (10 m²) de la vivienda de una superficie total de 150 m², al ejercicio de la actividad profesional, por lo que en tal proporción debe admitirse su deducción, no por su importe total, de

el mismo tribunal concluyó que ninguno de estos gastos podía ser deducible, en la medida en que a estos efectos no podía ser un criterio adecuado la consideración de los metros dedicados a la actividad en relación con la superficie total¹².

Si bien las sentencias anteriores, al no crear jurisprudencia, no dieron lugar a ningún cambio en el criterio que había mantenido la Administración tributaria, distinta es la situación que se ha derivado de la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–). En la medida en que dicha resolución fue dictada como consecuencia de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio¹³, su fallo obliga a todos los órganos administrativos, lo que ha propiciado que la DGT rectifique el criterio que había mantenido hasta ese momento, tal y como se analizará posteriormente. Dicha resolución admite la deducibilidad parcial de los gastos de suministros de un profesional que ejerce la actividad en su domicilio. El TEAC considera, en contra del criterio defendido reiteradamente por la DGT, que se debe admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la obtención de los ingresos de la actividad económica desarrollada, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. Ahora bien, a efectos de la determinación del importe deducible no es suficiente con que se tenga en cuenta únicamente la proporción entre los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. Considera que, además del criterio anterior, se han de tener en cuenta los días laborables y las horas en que se ejerce la actividad económica en el inmueble¹⁴. No obstante, este criterio complica en muchos

conformidad con lo previsto en el artículo 21 del RIRPF. Solución distinta merecen los relativos al consumo telefónico, pues 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. En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso planteado y anular en parte el acuerdo y liquidación de que trae causa, a los solos efectos de que se deduzcan los gastos por luz y agua en la proporción correspondiente a la parte de la vivienda afecta al ejercicio de la actividad profesional».

- ¹² En este sentido, la STSJ de Galicia de 2 de diciembre de 2010 (rec. núm. 15849/2009 –NFJ068353–), fundamento jurídico segundo: «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 (art. 105.1 LGT)».
- ¹³ Esta resolución tiene su origen en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión de la AEAT contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, que consideró que cuando parte de los inmuebles se utilizaran en la actividad económica y parte para otros fines, aunque los mismos no se destinasen exclusivamente y en su totalidad al ejercicio de la actividad económica, podía aplicarse a los gastos de suministros la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda.
- ¹⁴ En el fundamento jurídico cuarto el TEAC señala lo siguiente: «La determinación de la parte del inmueble que se utiliza en el desarrollo de la actividad económica se puede realizar de una manera objetiva poniendo en relación los metros cuadrados destinados a la actividad económica con los metros cuadrados totales de la vivienda; partiendo de este dato es fácil hallar la porción de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que corresponden a la parte destinada a la actividad económica, pues todos los gastos de esta categoría son imputables en igual medida a las dos partes de la

casos la determinación de la cantidad deducible, pues muchos profesionales no tienen un horario laboral fijo, pudiendo variar de una semana a otra las horas durante las cuales se desarrolla la actividad. Además, resulta prácticamente imposible que el contribuyente pueda probar de forma efectiva las horas que dedica a su actividad. En estos casos, o se admite un valor medio concretado en un porcentaje –que es lo que ha establecido la reforma realizada por la Ley 6/2017– o el criterio señalado por el TEAC resulta de muy difícil aplicación en la práctica.

Como se ha indicado, esta resolución del TEAC obligó a la DGT a cambiar el criterio que había mantenido de forma reiterada en consultas anteriores, por haberse dictado en unificación de criterio. En concreto, dicha rectificación se materializó en la Consulta de 20 de enero de 2016 (V0190/2016–NFC057868–), siendo ratificado con posterioridad en la Consulta de 5 de septiembre de ese mismo año (V3667/2016–NFC061631–)¹⁵.

Estos mismos criterios habían sido defendidos en relación con los inmuebles alquilados, cuando se utilizasen parcialmente en la actividad. En este sentido, la DGT había admitido la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de una vivienda parcialmente afecta a la actividad, pudiendo el contribuyente deducir la parte que sea proporcional a la superficie de la vivienda afectada a la actividad económica en relación con el total¹⁶. También podía deducir parcialmente los gastos relativos a la titularidad del inmueble que el propietario, en su caso, hubiese

vivienda (el mismo coste de titularidad tiene el metro cuadrado dedicado a fines particulares que el dedicado a la actividad económica). Pero, en efecto, la naturaleza de los gastos de suministros impide afirmar sin mayores comprobaciones que sean imputables en la misma medida a una y a otra actividad, pues no existe una regla racional que permita discernir qué parte es utilizada para fines particulares y qué parte para el desarrollo de la actividad económica. Por ello, en ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC 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, solo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado 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».

¹⁵ La Consulta de 20 de enero de 2016 es del siguiente tenor: «En relación con los gastos derivados de los suministros, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en reciente resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 dictada en unificación de criterio, fija el criterio de que "para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario". En el mismo sentido la Consulta de 5 de septiembre de 2016.

¹⁶ En este sentido, la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2006 (V2321/2006–NFC024097–) señala lo siguiente: «En relación con la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda, el consultante podrá deducir la parte proporcional de las mismas. Esta proporción se determinará en función de la parte de la vivienda exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma». El mismo criterio se ha defendido en la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011–NFC042971–).

repercutido al inquilino, como el IBI o los gastos de la comunidad. Estos gastos también se tendrían que deducir proporcionalmente a la parte de la vivienda que se encontrase afecta a la actividad¹⁷. Ahora bien, la DGT señaló que no eran deducibles los gastos de suministros cuando los inmuebles alquilados se utilizaran parcialmente en la actividad económica¹⁸. No obstante, este criterio dejó de ser válido como consecuencia de la doctrina señalada en la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015.

2.2. ESTUDIO DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 6/2017, DE 24 DE OCTUBRE

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra b) a la regla 5.^a del artículo 30.2 de la LIRPF, que señala lo siguiente: «b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Antes de analizar el nuevo precepto hay que destacar notables diferencias entre la redacción de la norma finalmente aprobada y la de la proposición de ley presentada para su tramitación en el Congreso¹⁹. En cuanto a la situación de hecho a la que resulta de aplicación la norma, la proposición se refería a los «contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto». La norma aprobada establece que resultará de aplicación cuando el «contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica». Aunque ambas redacciones sean muy diferentes hacen referencia a la misma realidad. Si bien es cierto que la versión inicial aludía al ejercicio de una actividad sin local afecto, es obvio que se requería que

¹⁷ Así se reconoce en la Consulta de la DGT de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–): «En otro de los casos planteados por la consultante en el que esta sería arrendataria de la vivienda, podría deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. En el caso de que se le repercutieran impuestos o gastos de comunidad, es decir, gastos que el arrendador debe hacer frente pero que repercute al arrendatario, podrá deducirlos pero proporcionalmente a la parte de la vivienda que esté afectada». La misma doctrina se contiene en las Consultas de 23 de junio de 2014 (V1616/2014 –NFC051328–) y 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

¹⁸ Así lo ha señalado en la Consulta de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–), que se refiere a un contribuyente que va a alquilar una vivienda para destinarla parcialmente a la actividad, en la que señala que «... con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda». En el mismo sentido la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011 –NFC042971–).

¹⁹ La proposición de ley era del siguiente tenor: «Respecto de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto, podrán deducirse el 20 por ciento de los suministros de agua, gas y electricidad, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria prueben un porcentaje superior o inferior».

se tuviera parte de un inmueble afecto parcialmente a la actividad y, normalmente, esta situación se produce cuando la misma se desarrolla en la vivienda habitual.

Por otra parte, en el trámite parlamentario también han variado los tipos de suministros sobre los que se puede aplicar la deducción. En la propuesta inicial solo se contemplaban los gastos de agua, gas y electricidad. Con buen criterio, en el trámite en el Congreso se añadieron a los anteriores los de telefonía e internet, que habían sido excluidos de la proposición original sin ninguna justificación²⁰.

Ahora bien, las diferencias más significativas respecto a la redacción original se han producido en relación con la cuantificación del gasto deducible. Inicialmente se establecía que el mismo ascendería al 20% de los suministros, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria probasen un porcentaje superior o inferior. Esto permitía deducir los gastos de suministros de forma proporcional a la superficie afecta a la actividad, con un mínimo del 20%. En realidad, esta norma establecía una presunción sobre el uso de la vivienda que facilitaba el cálculo de este gasto para conseguir una mayor seguridad jurídica. Además, el porcentaje elegido trataba de ser un valor medio representativo de la parte de la vivienda que normalmente se encuentra afecta a una actividad económica. En cualquier caso, se admitía prueba en contrario, por lo que siempre que la parte afecta superase dicho porcentaje podría ser acreditado por el contribuyente para deducir un porcentaje mayor.

No obstante, la redacción finalmente aprobada establece que se aplicará «el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior». Por tanto, para la determinación del importe deducible lo primero que habrá que determinar es el porcentaje que representa la parte de la vivienda afecta en exclusiva a la actividad respecto a la superficie total. Este valor debe constar en la declaración censal, en la que, como se ha indicado, deben aparecer tanto el número de metros cuadrados afectos como el porcentaje que representan respecto de la superficie total de la vivienda. Para calcular la parte de los suministros que resultan deducibles, el porcentaje anterior debe ponderarse por un coeficiente del 30%, que trata de representar las horas de uso efectivo del inmueble para los fines de la actividad económica, de acuerdo con el criterio expresado por el TEAC. En concreto, dicho coeficiente supone considerar que la jornada laboral semanal abarca un total de 50,4 horas (30% s/168)²¹. Así, para el caso de que se encuentre afecta a la actividad un 20% de la superficie del inmueble, el porcentaje deducible de los suministros será el 6% (20 × 0,30). Esto supone que para que sea deducible una décima parte de los gastos por suministros de la vivienda (en concreto, un 9,99%) es preciso que al menos un tercio de la vivienda esté afecta a la actividad. Por tanto, con carácter general, la cantidad deducible será inferior al 10% del coste de los suministros de electricidad, agua, gas y telecomunicaciones.

²⁰ El propio grupo que promovió la proposición de ley –Grupo Parlamentario Ciudadanos– introdujo la enmienda n.º 5 en el Congreso para incluir también los gastos de telefonía e internet. En la justificación a dicha enmienda señala que «resulta consecuente que se contemplen de manera expresa otras dos tipologías de suministro: el de telefonía e internet, habida cuenta de su analogía con los anteriores y de que puede considerarse que estos, más que aquellos si cabe, se emplean generalizadamente en la actividad económica que el autónomo desarrolla en su domicilio».

²¹ $(50,4 \times 100)/168 = 30$.

Aun cuando la norma permite que tanto la Administración como el contribuyente puedan establecer un porcentaje diferente, difícilmente será admisible un porcentaje mayor que se fundamente en las horas de desarrollo efectivo de la actividad, que es el único criterio que va a admitir la Administración tributaria, pues, como se ha indicado, el coeficiente legal del 30% está calculado para una jornada laboral semanal de 50,4 horas. Por tanto, el porcentaje se ha calculado teniendo en cuenta una jornada laboral que es superior a la que es normal en nuestro país, que está entre 35 y 40 horas, siendo la jornada laboral máxima que permite el Estatuto de los Trabajadores de 40 horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual²². Aunque este límite no se aplique a los trabajadores por cuenta propia, lo cierto es que el contribuyente difícilmente dispondrá de los medios de prueba suficientes para justificar de un modo fehaciente una jornada superior a la que resulta del porcentaje del 30% que está previsto en la ley. Además, el incremento del gasto deducible que podría representar la acreditación de una jornada superior no compensaría con casi total seguridad el esfuerzo probatorio que habría que hacer. Si en el caso anterior el contribuyente probase una jornada laboral de 10 horas diarias, incluidos fines de semanas y festivos, que sumarían un total de 70 horas semanales, se podría deducir un 8,33% de los gastos de suministros [$20 \times (70/168)$], lo que supondría tan solo un incremento del gasto deducible de un 2,33%.

Se puede afirmar que lo que ha hecho la reforma es legalizar el criterio administrativo que ya venía aplicando la DGT desde 2016, tras la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, dictada en unificación de doctrina. La única novedad consiste en determinar objetivamente el tiempo de ejercicio de la actividad en un 30% del total, con el objetivo de simplificar este cálculo y ganar en seguridad jurídica²³. Ahora bien, si el contribuyente quiere probar un porcentaje de gasto mayor que el 30% al que hace referencia la norma, la situación es la misma que si esta no se hubiera aprobado.

Por otra parte, la base sobre la que se aplicará el porcentaje previsto en la ley será la cantidad total a pagar, incluido el IVA, en la medida en que, como se analizará a continuación, la cuota soportada no tiene carácter deducible en estos casos. Ahora bien, la determinación de esta base en relación con los servicios de telefonía e internet puede plantear algún problema cuando estos servicios no se contraten de forma individualizada. En la realidad es bastante frecuente que las compañías ofrezcan un conjunto de servicios de telecomunicaciones por un precio único, que incluye también la televisión y otras líneas de teléfonos distintas de las del titular de la actividad. En estos casos se deberá analizar la factura para distinguir entre los servicios cuyo coste resulta deducible de los que no tienen dicho carácter.

²² Así lo dispone el artículo 34.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que señala lo siguiente: «La duración de la jornada de trabajo será la pactada en los convenios colectivos o contratos de trabajo. La duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual».

²³ Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «los problemas prácticos derivados de la indeterminación de los criterios a adoptar para su cuantificación, unido a las dificultades de acreditación de los factores que integran dicho cálculo, determinan la necesidad de establecer un porcentaje objetivo, correspondiente a dicho criterio, que se fija en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Una vez que se han analizado los mecanismos que establece la ley para la cuantificación del gasto deducible es obvio que se mantienen las diferencias entre el tratamiento tributario de los gastos de los suministros y los derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc. El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, considera expresamente que a diferencia de lo que ocurre con los gastos de titularidad, la naturaleza de los gastos de suministros no admite un criterio de reparto que sea proporcional a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad, sino que deben imputarse en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditada que está correlacionada con los ingresos de la actividad²⁴. Lo cierto es que esta afirmación es bastante discutible, pues si los gastos de titularidad se entienden que son consustanciales a la vivienda e imprescindibles para que el contribuyente pueda disponer de ella, lo mismo ocurre con los gastos de suministros. Así, los servicios de agua, luz y gas son absolutamente necesarios para que la vivienda sea habitable y pueda ser utilizada tanto para fines privados como para los propios de la actividad económica. Por su parte, los gastos relativos a las telecomunicaciones –teléfono e internet– son también necesarios para el desarrollo normal de una actividad económica en la actualidad. A nuestro juicio, el criterio de la propuesta original era mucho más razonable. Pretendía ser proporcional al porcentaje de uso de la vivienda en la actividad, si bien la aplicación de un coeficiente fijo del 20% tenía como único objetivo la simplificación del cálculo, pues los contribuyentes podían siempre acreditar un uso mayor en la actividad. De hecho, algún grupo en el Senado trató de incorporar nuevamente un criterio similar en la tramitación de la propuesta en dicha Cámara²⁵. El tiempo de uso efectivo del inmueble en la actividad, que es el fundamento de la norma finalmente aprobada, no creemos que sea el criterio más adecuado para determinar el porcentaje de deducción de los suministros. Téngase en cuenta que una parte importante del precio de los mismos tiene que ver con la mera disponibilidad del servicio, abonándose numerosos conceptos que no están relacionados con el consumo, siendo algunos de ellos términos fijos que responden a cuestiones muy diferentes. Así ocurre particularmente en el caso de la electricidad, pues se han de pagar una serie de conceptos (término fijo de potencia, alquiler de equipos, peajes o tarifas de acceso, impuesto sobre la electricidad, etc.), que no están relacionados de forma directa con el consumo realizado. Lo mismo sucede en la actualidad con las telecomunicaciones, pues normalmente en las viviendas se contratan paquetes que engloban diversos servicios y que se desvinculan también del consumo efectivo. En cuanto al

²⁴ El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es del siguiente tenor: «Mientras que los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., si resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, sin embargo los suministros, por su naturaleza no admiten dicho criterio de reparto, debiendo imputarse a la actividad en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditado que está correlacionada con los ingresos de la actividad».

²⁵ En concreto, el Grupo Socialista en el Senado presentó una enmienda (n.º 35) por la que se pretendía que el porcentaje de la deducción fuera el que resultara de dividir el número de metros cuadrados destinados a la actividad sobre la superficie total de la vivienda, si bien se establecía un límite máximo del 30%, para evitar abusos. Según la justificación de la enmienda, con ella se pretendía devolver el espíritu originario de la propuesta que fue modificado en el texto aprobado por el Congreso de los Diputados. Una propuesta similar se realizó por el grupo en el Senado del PDeCAT y otros, a través de la enmienda n.º 66. Sin embargo, estas enmiendas fueron rechazadas.

gas se recomienda por los expertos que la caldera se mantenga activa de forma constante a una temperatura homogénea, por lo que no tendría sentido que la calefacción se encendiera y apagara al inicio y al final de la jornada laboral. Por ello no se entiende que en la cuantificación del gasto por suministros se aplique un porcentaje que está más próximo al tiempo de uso efectivo, teniendo en cuenta una jornada laboral algo superior a la media, que al criterio de la disponibilidad. Esto supone desconocer cómo funcionan los citados suministros pues, como se ha indicado, no se paga solo por el mayor o menor consumo que se realice, sino que una parte importante del precio final está relacionada con el hecho de que el consumidor pueda disponer del servicio de una forma continuada. Por todo ello, pensamos que el gasto deducible debería ser proporcional a los metros disponibles para la actividad económica. En este sentido, la propuesta finalmente aprobada va a dar lugar en muchos casos a unos resultados que estarán muy alejados de la realidad, por lo que la reforma no va a colmar las expectativas que había suscitado.

Aunque la modificación normativa que ha efectuado la Ley 6/2017, de 24 de octubre, solo afecta al IRPF, hay que plantearse si va a tener consecuencias en relación con el IVA, lo que ocurriría si la fórmula de cálculo del gasto en el IRPF se aplicara también a efectos de la determinación de la cuota soportada deducible correspondiente a los citados suministros. A estos efectos, hay que señalar que el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) permite la deducción parcial de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE²⁶. Dicho precepto prevé que los empresarios y profesionales puedan deducir 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, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la misma²⁷. Sin embargo, no se podrán deducir las cuotas soportadas por los suministros de electricidad, agua, gas o telecomunicaciones, pues con excepción de lo dispuesto en relación con los bienes de inversión, el artículo 95.Uno de la LIVA exige de forma generalizada que los bienes y servicios se afecten de forma exclusiva a la actividad. Aunque las operaciones realizadas con algunos de estos servicios, como el gas o la energía eléctrica sean consideradas como entregas de bienes por tener la consideración de bienes corporales²⁸, lo cierto es que en ningún caso tienen la consideración de bienes de inversión, cuyo concepto se define en el artículo 108 de la LIVA. Por tanto, hay que concluir que la

²⁶ La posibilidad de deducir parcialmente las cuotas relativas a bienes de uso mixto encuentra su fundamento en el artículo 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, que se refiere precisamente a la deducción parcial de las cuotas de IVA relativas a inmuebles que sean utilizados tanto a efectos de las actividades de la empresa como para uso privado.

²⁷ El artículo 95.Tres de la LIVA establece que «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».

²⁸ Así lo señala el artículo 8.Uno, segundo párrafo, de la LIVA.

cuota soportada solo va a ser deducible si tales suministros se utilizan de forma exclusiva para las necesidades de la actividad²⁹. Lo mismo ocurre en el caso de que la vivienda esté alquilada, pues se podrá deducir la cuota soportada por el arrendamiento en la proporción en que la vivienda se utilice para los fines de la actividad profesional³⁰, mientras que los gastos de suministros no podrán ser objeto de deducción por no afectarse de forma exclusiva a la actividad. Esto hace que tenga aún menor interés la demostración de un porcentaje mayor de uso que el que resulta de la norma, pues la cuota de IVA soportada no va a ser deducible en ningún caso. A nuestro juicio, se ha perdido una buena ocasión para equiparar el régimen tributario correspondiente a los dos impuestos analizados, pues el porcentaje de uso para la actividad es una cuestión de hecho cuya determinación podría ser común a ambos tributos. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2018, los gastos de suministros serán parcialmente deducibles en el IRPF, pero las cuotas soportadas no se podrán deducir a efectos del IVA, lo que en vez de ayudar a clarificar el régimen jurídico-tributario de estos gastos puede crear una mayor confusión entre los contribuyentes, como ocurre en otras situaciones similares, siendo el ejemplo más patente el caso ya comentado de los vehículos de turismo.

3. LOS GASTOS DE MANUTENCIÓN DEL TITULAR DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra c) a la regla 5.ª del artículo 30.2 de la LIRPF en la que se aborda la cuestión de la deducibilidad de los gastos de manutención en los

²⁹ Así lo señala la Consulta de la DGT de 20 de enero de 2016 (V0190/2016 –NFC057868–): «En consecuencia, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las facturas derivadas de los suministros contratados en la vivienda (internet, luz, agua, teléfono) a que se refiere el escrito de consulta, el artículo 95 de la Ley del Impuesto anteriormente citado declara que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto, la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95 de la Ley 37/1992. De la información disponible en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante no afecta directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional los mencionados bienes y servicios, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En consecuencia, dado que no se trata de entregas de bienes de inversión que pudieran afectarse en parte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes y servicios». En el mismo sentido la Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

³⁰ Téngase en cuenta que la exención del alquiler de la vivienda se aplica únicamente en caso de que el inmueble se dedique exclusivamente a vivienda, de acuerdo con el artículo 20.23.ª b) de la LIVA. Si se utiliza en parte para los fines de la actividad el alquiler de la misma no está exento, debiendo repercutirse el IVA sobre el importe total de la contraprestación, si bien la deducción de la cuota solo se podrá realizar teniendo en cuenta la parte de la vivienda que esté afecta a la actividad económica. La Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–) señala que «cuando el consultante vaya a utilizar la vivienda arrendada simultáneamente para su actividad profesional y para sus necesidades privadas podrá deducir las cuotas soportadas por el arrendamiento en la proporción en la que utilice la vivienda para la actividad profesional».

que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica³¹. A estos efectos, el precepto permite la deducción de unas cantidades que se fijan por referencia a los importes que se encuentran exonerados de gravamen en concepto de dietas para los trabajadores dependientes cuando incurran en estos gastos por el ejercicio de su actividad laboral. En concreto, la letra añadida señala que tendrán carácter deducible «los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».

3.1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA

Uno de los mayores focos de controversias entre la Administración tributaria y los empresarios y profesionales sujetos al IRPF es la deducción de los gastos de viaje en los que estos incurren con ocasión del ejercicio de la actividad económica, que incluyen los gastos de desplazamiento, manutención y estancia. En relación con dichos gastos no había ninguna regla específica en la normativa reguladora del IRPF o del IS. Por ello, resulta esencial el análisis de los criterios que ha defendido la Administración tributaria para que se pueda contextualizar de forma adecuada la reforma que ha llevado a cabo la Ley 6/2017, de 24 de octubre. En este sentido, la DGT ha analizado en diversas consultas la cuestión de la deducibilidad de los gastos de viaje y manutención de los empresarios y profesionales que sean contribuyentes del IRPF. Se pueden citar a estos efectos las Consultas de 23 de enero y 24 de septiembre de 2013 (V0180/2013 –NFC046413– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 26 de enero, 16 de abril y 3 de septiembre de 2015 (V0287/2015 –NFC053803–, V1183/2015 –NFC054720– y V2535/2015 –NFC056026–, respectivamente). En estas consultas, la DGT ha introducido diversos límites en relación con la deducción de este tipo de gastos. Por un lado, ha concretado los requisitos que son exigibles para que, en general, los gastos de viajes resulten deducibles, fundamentalmente con el objetivo de que no se deduzcan por esta vía gastos personales o de ocio. Por otro, ha establecido determinados límites cuantitativos, al considerar que el gasto excesivo no puede tener la consideración de deducible, señalando reglas específicas en relación con los gastos de manutención de los empresarios y profesionales.

En relación con los requisitos que se exigen para que los gastos de desplazamiento, manutención y estancia resulten deducibles, la Administración considera necesario que sean exigidos por el desarrollo de la actividad y que exista una correlación con los ingresos. Ello supone que el empresario o profesional no solo debe probar el gasto mediante el soporte documental adecuado, sino que también debe acreditar la realidad y las fechas de los desplazamientos y su relación con la actividad económica desarrollada. Dicha relación se podrá probar de diversas formas (ingre-

³¹ Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «se aborda la problemática vinculada a los gastos de manutención en los que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica».

sos de los clientes en los libros registro, contratos, comunicaciones con los clientes por vía electrónica o por cualquier otro medio, etc.)³². No obstante, los desplazamientos cuyos gastos son deducibles no tienen que estar relacionados estrictamente con el desarrollo de la propia actividad económica, pues también es posible deducir los gastos derivados de la participación en cursos de formación o los de asistencia a ferias o convenciones u otros actos similares que estén vinculados de algún modo con la actividad.

Una vez analizados los requisitos que exige la DGT en relación con los gastos de viajes, han de analizarse las limitaciones que dicho centro directivo ha establecido de forma específica respecto a los gastos de manutención que resultan deducibles. A estos efectos, la DGT ha considerado que para determinar la correlación de estos gastos con los ingresos se ha de tener en cuenta su importe individualizado, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, no tendrían carácter deducible, en la medida en que vendrían a satisfacer, al menos en parte, necesidades personales y no las propias de la actividad económica que desarrolla el contribuyente. A efectos de determinar el importe del gasto que ha de considerarse normal y, en definitiva, deducible, la DGT toma como cuantías orientativas los importes de los gastos de manutención que se consideran dietas exentas en el caso de desplazamientos producidos en el ámbito de una relación laboral, que se determinan en el artículo 9 del RIRPF. De este modo, se asimilan las cuantías deducibles por manutención del titular de una actividad económica a las que se consideran como dietas exentas cuando se trata de un trabajador dependiente³³. No obstante, esta extensión de dichas cuantías a los efectos de determinar el importe de los gastos por manutención que resultan deducibles de los rendimientos netos de las actividades económicas carecía absolutamente de base legal.

³² La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «... en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos correspondientes a comidas ocasionados en el transcurso de la actividad que realiza el consultante se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la misma, 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 correspondientes servicios de la AEAT la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o esta no fuese suficientemente probada, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica». La misma tesis se defiende en la posterior Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

³³ La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «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 (arts. 29 de la LIRPF y 22 del Reglamento del Impuesto) 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 (art. 9 del Reglamento del Impuesto)». En el mismo sentido la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

La deducibilidad de las cantidades satisfechas por viajes, hostelería y restauración en el IRPF es determinante también de la deducción de las cuotas soportadas en el IVA por esos mismos gastos. Téngase en cuenta que, aunque con carácter general el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA establece que no son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, sí tendrán dicho carácter cuando el importe de los mismos tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF³⁴, como así ha sido puesto de manifiesto por la DGT³⁵.

3.2. ANÁLISIS DE LA NUEVA LETRA C) DEL ARTÍCULO 30.2.5.ª DE LA LIRPF: LOS REQUISITOS Y CUANTÍA DEL GASTO

3.2.1. Los requisitos que se establecen para que el gasto por manutención resulte deducible

Para que el gasto por manutención del titular de la actividad resulte deducible la nueva letra c) del artículo 30.2.5.ª de la LIRPF establece que se han de cumplir los dos requisitos siguientes:

- a) Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería. En principio, los conceptos mencionados no generan dudas, por lo que no es necesario realizar comentarios adicionales al propio enunciado de este requisito.

³⁴ El artículo 96.Uno de la LIVA es del siguiente tenor: «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: [...] 6.º 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 IRPF o del IS».

No obstante, en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no se podían deducir las cuotas soportadas en relación con este tipo de gastos, pues el artículo 33.1.2.º establecía que no podían ser objeto de deducción: «las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional». Así se reconoció en la Consulta de 9 de octubre de 1986 (BOE de 25 de octubre de 1986), que señaló lo siguiente: «No podrán ser objeto de reducción las siguientes cuotas soportadas por los aparejadores y arquitectos técnicos, aunque estén directamente relacionadas con sus visitas a las obras a que se refiera su actividad profesional: [...] Segundo. Las soportadas por los servicios de desplazamiento y viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional».

³⁵ En la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–), la DGT señala que «el profesional consultante 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 de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF. En todo caso, el profesional consultante habrá de disponer de factura expedida por los proveedores de los respectivos servicios con arreglo a los requisitos previstos por los artículos 6 y 7 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre)». En el mismo sentido la Consulta de 3 de septiembre de 2015 (V2535/2015 –NFC056026–).

- b) Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. La exigencia de este requisito supone que si el pago se realiza en efectivo, aun cuando se disponga de la correspondiente factura, el gasto no será deducible, lo que permite un mayor control sobre este tipo de gastos. En definitiva, solo se permite la deducción cuando se pague mediante tarjeta de crédito o débito o cualquier otro medio de pago electrónico, como el realizado a través del móvil o incluso mediante una tarjeta *Ticket Restaurant*.

Estos requisitos son diferentes a los que se exigen para que un trabajador pueda disfrutar de las dietas exentas. La única condición que coincide en ambos casos es la exigencia de que se produzca en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería. Existen, por un lado, requisitos adicionales a los que se establecen para que las dietas queden exoneradas de gravamen, como es que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. Pero no se contemplan otros requisitos enumerados en el artículo 9 del RIRPF. Así, para que las dietas se exoneren de gravamen se exige también que el gasto se realice en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, así como que se justifique la realidad del desplazamiento, lo que obligaría a probar, en su caso, el día, el lugar y la razón o motivo del mismo. Además se establece que el desplazamiento no debe tener una duración superior a nueve meses continuados, aspecto que tiene escasa relevancia a estos efectos. Por tanto, la primera cuestión que se ha de determinar es si en el caso de los empresarios y profesionales se debe aplicar la condición de que el gasto se realice en un municipio distinto a aquel en el que esté situada su actividad económica o su domicilio. Si se analiza desde un punto de vista literal la nueva letra c) del artículo 30.2.5.^a de la LIRPF hay que concluir que esta condición no rige en relación con los empresarios o profesionales. A nuestro juicio, la remisión que se hace al artículo 9 del RIRPF lo es solo a efectos de la cuantificación del gasto deducible, pero no para determinar los requisitos que resultan exigibles para que puedan deducirse los gastos de manutención del titular de la actividad. En efecto, el precepto, tras determinar los requisitos que deben concurrir para que estos gastos sean deducibles, establece que tendrán dicho carácter «con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores». Además, el presupuesto al que se refiere dicha norma son los «gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica», sin que se exija que tales gastos se produzcan en desplazamientos a un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor o del que constituya su residencia. En consecuencia, salvo que por vía reglamentaria se limite esta posibilidad, se debe admitir que el gasto se produzca en establecimientos de hostelería situados en el municipio en el que esté localizada la actividad económica o el domicilio del titular de la actividad. Por tanto, siempre que resulte necesario o simplemente conveniente para el desarrollo de la actividad que el titular de la misma realice la comida en un establecimiento de hostelería, se podrá deducir el gasto señalado con el límite cuantitativo que se analizará posteriormente.

Ahora bien, aunque los gastos de manutención se regulen por sus normas específicas, lo cierto es que la deducibilidad de cualquier gasto se condiciona al cumplimiento de una serie de requisitos generales. En este sentido, creemos que la Administración no admitirá el carácter deducible de las comidas realizadas por el titular de la actividad si no se justifican adecuadamente y no se acredita su vinculación con la actividad económica desarrollada, pues solo de este modo

considerará probada su correlación con los ingresos. En el futuro se verá si la regulación expresa de estos gastos en la LIRPF determina que la Administración tributaria sea menos rigurosa en la exigencia de estos requisitos, pero lo cierto es que hasta el momento ha sido muy estricta en este aspecto. Por ello, resulta conveniente analizar los criterios que se han defendido en los tribunales sobre la exigencia de estos condicionantes generales en su aplicación a este tipo de gastos.

En cuanto a la justificación es una exigencia que afecta a cualquier gasto y que consiste en la necesidad de que se aporte el soporte documental adecuado. En la medida en que la nueva letra c) del artículo 30.2.5.^a de la LIRPF solo exige como requisito que se abone utilizando un medio electrónico de pago, se podría pensar que en este caso se exime al contribuyente de dicho deber o, dicho de otro modo, que la justificación del gasto se podrá hacer mostrando únicamente los extractos en los que consten los gastos realizados. Aunque es cierto que la exigencia de esta modalidad de pago permite el control de tales gastos, en principio es compatible con la necesidad de aplicar las reglas generales correspondientes a los gastos deducibles. En este sentido, el medio prioritario para la justificación de los mismos es la factura completa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT)³⁶. De acuerdo con ello, para la práctica de la deducción no bastaría, con carácter general, con una factura simplificada, en la que, entre otros datos, no aparezca el nombre y el NIF del destinatario de los bienes o servicios. Esta exigencia complica bastante la justificación de estos gastos, en la medida en que obligaría a pedir una factura completa e individualizada de cada comida que se realice. Ahora bien, la propia redacción del artículo 106.4 de la LGT permite que se admitan otros medios de prueba distintos a la factura completa, al que se le atribuye solo un carácter preferente. En cualquier caso, habrá que estar al desarrollo reglamentario de esta norma, si es que se produce, o a la subsiguiente práctica administrativa para ver el alcance con el que se exige este deber de justificación.

Ahora bien, la posesión de la factura acreditativa del gasto no es suficiente para que este resulte deducible. Como se ha indicado, el contribuyente normalmente debe probar la vinculación del gasto con la actividad económica y su correlación con los ingresos. Es precisamente en este aspecto donde se han producido los mayores conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con los gastos de manutención. Sin embargo, la nueva regulación no establece nada al efecto, por lo que no ayudará a superar esta cuestión, de tal modo que puede ser un foco importante de problemas en el futuro. Además, se trata de gastos con los que la Administración ha sido especialmente estricta a la hora de analizar la vinculación con la actividad empresarial o profesional. De hecho, a través de la jurisprudencia se conocen supuestos en los que la Administración ha rechazado los gastos de manutención en supuestos en los que ha admitido la deducibilidad del resto de los gastos en los que se ha incurrido en un viaje³⁷. Por su parte, la postura mayoritaria de

³⁶ Dicho precepto establece en su primer párrafo que «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».

³⁷ En concreto se trata de la STSJ de Galicia de 30 de septiembre de 2015 (rec. núm. 15629/2014 –NFJ060461–), relativa a la deducción de unas cuotas de IVA de gastos de manutención de clientes que la inspección rechazó pese a

los tribunales en los casos sobre los que han debido pronunciarse ha sido considerar que los gastos de comidas no eran deducibles, al no quedar suficientemente probada su vinculación con la actividad. Téngase en cuenta que en muchas ocasiones se disponen de meras facturas simplificadas que no identifican al destinatario de la operación y rara vez se tiene información relevante que vincule estos gastos con la actividad empresarial o profesional desarrollada por el contribuyente, pues para ello habría que probar la realidad de cada desplazamiento o visita realizada y su relación con dicha actividad. Así lo han señalado diversos Tribunales Superiores de Justicia, como el de Canarias³⁸, La Rioja³⁹, Andalucía (sede en Málaga)⁴⁰, Madrid⁴¹ o Castilla y León (sede en Burgos)⁴². Por su parte, en un caso en el que el gasto deducido se correspondía con el importe de las dietas exentas se

haber admitido los de alojamiento de las mismas personas. En el fundamento jurídico tercero señala que «... no parece que el examen global de la misma permita distinguir entre lo que son gastos de alojamiento y lo que son gastos de restauración, cuando unos y otros se refieren a la misma visita de técnicos, fechas y personas» y que «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».

- ³⁸ STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), fundamento jurídico primero: «En cuanto a los gastos de comidas, con independencia de que no se identifica el destinatario, con lo cual no se puede afirmar que sea un gasto del recurrente y no de otra persona, resulta además que se desacreditan cuando responden a comidas llevadas a cabo en sábados y domingos, no existiendo, nuevamente, ninguna prueba que vincule esos gastos con la actividad profesional (partes, órdenes de trabajo, etc.)».
- ³⁹ STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), fundamento jurídico sexto: «La Sala comparte el criterio de la Administración porque, en principio, los gastos de comidas son inherentes a las personas y por tanto ha de acreditarse que los citados gastos de comida están relacionadas con las actividad profesional desarrollada» y que «... es necesario acreditar que los citados gastos estaban relacionados con la actividad profesional que estaba realizando (obras, proyectos, visitas a las obras, etc.) y nada de ello ha intentado acreditar o argumentar. En definitiva, nos encontramos ante una insuficiencia de prueba para acreditar la deducibilidad de los gastos pretendidos por el demandante».
- ⁴⁰ La STSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 14 de octubre de 2014 (rec. núm. 353/2012 –NFJ057863–), fundamento jurídico tercero, señala en relación, entre otros, con los gastos de comidas, que «la Sala comparte el criterio del TEARA, toda vez que acreditada la realidad del gasto, no consta en cambio probado que el mismo derive directamente de su relación profesional con terceros en el ejercicio de su actividad, ni que exista correlación con los ingresos, ni su exclusiva afección a la actividad profesional que desarrolla el actor». Por su parte, la Sentencia del mismo tribunal de 25 de mayo de 2015 (rec. núm. 227/2014 –NFJ060409–), fundamento jurídico segundo, señala en relación con las comidas «que no se demuestra que sean inherentes o necesarios a la actividad económica del mismo, al no tratarse de gastos que tengan una vinculación específica con esta».
- ⁴¹ STSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (rec. núm. 102/2013 –NFJ059198–), fundamento jurídico quinto: «Lo mismo cabe decir de los gastos de comidas y viajes, cuya deducibilidad fue rechazada por la administración, y que la propia actora ni siquiera individualiza en la demanda, sin que se haya acreditado su vinculación con la actividad de abogada».
- ⁴² STSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 492/2010 –NFJ068169–), fundamento jurídico octavo: «Se pretende también que le sea admitida la deducción del IVA por comidas que dice son de trabajo. Teniendo en cuenta que no ha quedado demostrado que tales gastos se correspondan inequívocamente con la actividad realizada, así como la necesidad de que se han producido para la obtención de ingresos. Y es que ante esta Sala siguen sin probarse los presupuestos necesarios para que sean deducibles aquellos gastos; es decir, que además de estar recogidos en los oportunos documentos justificantes de los mismos, es decir, facturas, recibos, etc., conforme las exigencias legales, además es preciso acreditar su correlación y vinculación con el desarrollo de la actividad».

exigió que se justificara la relación de la comida con las necesidades de la actividad económica, al considerarse que salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a dicha actividad no se debe admitir que estos gastos sean deducibles, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas⁴³. Además, se ha considerado que estas dificultades probatorias no deben ser una excusa que permita la deducción de estos gastos sin las debidas exigencias. Particularmente debe ser así para los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa simplificada, en la medida en que pueden deducir hasta un 5% de los rendimientos netos por gastos de difícil justificación, de tal modo que los gastos de manutención de escasa cuantía cuya prueba no resulta sencilla se podrían considerar incluidos dentro de esta cifra de gasto que se aplica a modo de *forfait*⁴⁴.

Cuando el gasto se realice en la localidad donde esté situada la actividad económica cabría, a nuestro juicio, cualquier justificación razonable relativa a la conveniencia de que se realice la comida fuera del domicilio del empresario o profesional. En este sentido, nada excluye que se pueda alegar la necesidad de que la pausa de la comida dure el tiempo mínimo para que se pueda reemprender la actividad económica de forma inmediata. Ahora bien, cuando el gasto se corresponda con un desplazamiento del titular de la actividad a un municipio distinto se ha de probar la vinculación del desplazamiento con la actividad para evitar que puedan deducirse por esta vía gastos personales realizados en un viaje de ocio. La cuestión es qué prueba se considera suficiente para que se entienda acreditada dicha vinculación con la actividad profesional. A estos efectos, se ha de destacar la doctrina del TSJ de Castilla-La Mancha en la Sentencia de 15 de julio de 2003. El tribunal reconoce que no es exigible una acreditación individual de que cada gasto esté vinculado con dichas actividades, pues dicha prueba es muy compleja. En todo caso se puede llevar a la convicción de la existencia de dicha vinculación mediante la presentación de una serie de indicios que permitan ofrecer al menos una apariencia de que con carácter general tales gastos se realizan en el desarrollo de la actividad. En este sentido, entre los indicios que deben llevar a esta convicción se citan, entre otros, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen

⁴³ En este sentido, la Resolución del TEAR de La Rioja de 1 de agosto de 2012 (citada por la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 [rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–], fundamento jurídico sexto, en la que hace suyos estos argumentos), establece que «... respecto a la deducibilidad de los contabilizados como *gastos de representación*, correspondientes a dietas y comidas, el interesado no ha probado que dichos gastos sean necesarios para la generación de ingresos de la actividad, pues no acredita la vinculación de los mismos con la generación de los ingresos profesionales. En ningún caso los gastos puntuales en que se incurra por "comidas" o manutención en general pueden tener, salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a una actividad económica, la consideración de deducibles para el cálculo del rendimiento neto de la actividad profesional en el IRPF, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas».

⁴⁴ Así lo ha señalado la STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), en cuyo fundamento jurídico primero defiende que «el hecho de que, como afirma el recurrente, estos gastos sean irrelevantes y que resulte difícil justificar su relación con la actividad profesional, no es excusa, precisamente porque el artículo 30.2 del Real Decreto 439/2007 sale al paso de estos supuestos cuando permite reducirse hasta un 5% sobre el rendimiento neto».

trabajos o que se realicen en días laborables. Pero, además, será fundamental que no se deduzcan facturas que no estén vinculadas claramente con la actividad económica, pues en tal caso puede surgir una duda razonable sobre todos los gastos deducidos⁴⁵. De hecho, en el caso enjuiciado el tribunal consideró que no se había probado la vinculación con la actividad al detectar diversas anomalías en las facturas presentadas, como el hecho de que la mayoría se habían efectuado en una ciudad en la que no se realizaba el mayor volumen de trabajo de la empresa, o que existían facturas correspondiente a localidades en las que no constaba que se hubiera realizado trabajo alguno o de comidas o cenas celebradas en días festivos. Se considera que cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el contribuyente le corresponde a este aportar las pruebas oportunas para acreditar la relación de cada factura con la actividad⁴⁶. Así, no hay una prohibición de que los gastos se realicen en días no laborables, pero es fácil presumir que en estos casos se están tratando de deducir gastos personales del contribuyente, por lo que en tales supuestos se deberá ser más exigente con la prueba que acredite su vinculación con la actividad.

⁴⁵ El fundamento jurídico cuarto de la STSJ Castilla-La Mancha de 15 de julio de 2003 (rec. núm. 694/1999 –NFJ068170–) señala lo siguiente: «El segundo punto de discusión es el relativo a las deducciones por facturas de comidas en bares y restaurantes. La Administración rechazó la deducción por considerar que no hay prueba alguna de que estos gastos sean necesarios para la obtención de los rendimientos. El actor señala también aquí que no puede exigir la acreditación individual de que cada gasto esté vinculado a las actividades profesionales de los empleados de la sociedad, pues ello resulta imposible, y que en cualquier caso se trata de gastos moderados que se explican por la necesidad de comer en los pueblos a los que aquellos se desplazan para la realización de sus funciones profesionales. Ahora bien, precisamente porque es cierto que no cabe acreditar uno por uno la vinculación del gasto a la finalidad profesional, sino solamente presentar una apariencia de tal (así, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen trabajos, que sean en días laborables, etc.) será fundamental la ausencia, entre las facturas presentadas, de cualquiera que, por sus circunstancias objetivas, pueda llevar a concluir que no se encuentra ligada a la actividad profesional de la sociedad, pues en tal caso surgirá la duda razonable sobre todas y sobre si el contribuyente no ha aprovechado las dificultades probatorias de este concepto para incluir gastos puramente particulares, lo cual hará necesario entonces confirmar el criterio administrativo, pues será imposible ya creer en la leal actuación del contribuyente en relación con ninguna de las facturas incluidas y surgirá la duda sobre todas ellas» y que «... por mucho que los gastos no sean excesivos, no presentan un panorama de regularidad que permita presumir que son gastos necesarios de la actividad profesional, sino, por el contrario, generan una fundada sospecha de que se han incluido gastos puramente particulares. No obstante, todavía quedaba la posibilidad de demostrar lo contrario, pero ello no se realiza y por eso se rechaza, correctamente, la deducción. Resumiendo lo hasta aquí razonado, diremos que es cierto que no puede reclamarse del sujeto pasivo una prueba cumplida de que cada gasto de esta clase se encuentra ligado a su actividad profesional. Pero que, no obstante ser ello así, cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, entonces pasa a ser carga suya el explicarla cumplidamente y el aportar las pruebas pertinentes, sin las cuales no cabe admitir la deducción».

⁴⁶ *Ibidem*, fundamento jurídico cuarto: «Si nos centramos en el ejercicio de 1992, vemos que se presentan 50 facturas. Pues bien, de ellas 30 se refieren a comidas o cenas en restaurantes de Madrid, lo cual no guarda la más mínima relación con el número de trabajos realizados ese año en la capital (cuatro). Además, hay comidas en..., lugares en los que no consta que se realizase trabajo alguno. En otros ejercicios llegamos a encontrar factura emitidas en restaurantes... [de diversas localidades] y, de nuevo, numerosas facturas de Madrid sin conexión con el número de trabajos allí realizados. Por último, hay facturas que se refieren a comidas cenas realizadas en días festivos, como el 6/9/92, 23/8/92, 26/7/92, entre otras, lo cual tampoco casa con la idea de comidas necesarias en desplazamiento relacionados con los proyectos».

Finalmente, debe tenerse en cuenta que estos gastos se refieren a las comidas del titular de la actividad, pero ello no es obstáculo para que el contribuyente pueda deducir los gastos por las comidas realizadas con clientes y proveedores, que, en principio, no se sujetarían a los señalados límites, sino al que establece el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (1 % del importe neto de la cifra de negocios). A nuestro juicio, la nueva norma no incide en relación con este tipo de gastos, por lo que los problemas que existen hasta ahora se seguirán reproduciendo en el futuro.

3.2.2. La cuantía del gasto deducible

El segundo aspecto relevante es la determinación de la cuantía del gasto diario por manutención de los empresarios o profesionales que resulta deducible. Si se pretendía equiparar el régimen de los trabajadores autónomos con el de los trabajadores dependientes, perceptores de rentas del trabajo, se podía haber optado entre dos posibilidades que ya estaban reguladas en la LIRPF. Una primera opción hubiera sido hacer referencia a las cuantías de los tiques restaurante, lo que habría permitido al empresario o profesional deducir las cuantías que para los trabajadores dependientes se encuentran exentas de gravamen y que ascienden a 9 euros diarios⁴⁷. La segunda opción, que ha sido la que finalmente se ha elegido, era remitirse a las cantidades exoneradas de gravamen en concepto de dieta, cuya cuantía diaria asciende como mínimo a 26,67 euros, aunque pueden ser cantidades superiores si se trata de un desplazamiento al extranjero o se pernocta en un lugar diferente al del domicilio habitual del empresario o profesional. Por tanto, entre las dos opciones señaladas, se ha elegido la más ventajosa para el contribuyente.

Ahora bien, también se podría haber optado por una regulación completamente diferente de la que se establece en relación con los trabajadores dependientes, pues la situación de estos es muy diferente a la de los empresarios y profesionales, de tal forma que la remisión a los límites de las dietas exentas puede no resultar satisfactoria a estos efectos. Así ocurre desde hace algún tiempo en las leyes reguladoras del IRPF en los territorios forales. En ellas se reconoce la deducción del 50 % de diversos gastos por relaciones públicas, entre los que se encuentran los servicios de restauración, si bien se establece un límite máximo para el conjunto de esos conceptos que se determina en el 5 % del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo⁴⁸. Preci-

⁴⁷ En este sentido, la enmienda n.º 150 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana en el Congreso pretendía que tuvieran la consideración de gasto deducible «los derivados de la adquisición de vales o cheques de comida para la alimentación diaria, de forma equivalente a la establecida por el artículo 42.3 a) para las rentas en especie», con el fin de equilibrar la situación fiscal de los trabajadores autónomos y asalariados.

⁴⁸ En este sentido, en relación con el territorio de Bizkaia la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, establece en el artículo 27.4 lo siguiente: «Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por 100 de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por 100 del volumen de ingresos del

samente en el trámite en el Congreso algún grupo pretendió introducir una norma inspirada en la regulación establecida en los territorios forales, pero la enmienda no fue aceptada⁴⁹.

Como se ha indicado, la norma finalmente aprobada se remite para la determinación del gasto deducible a lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que hace depender dicha cuantía de los siguientes factores:

1. Que no se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En caso de que el desplazamiento sea en España la cantidad deducible será 26,67 euros/día, mientras que si se produce en el extranjero ascenderá a 48,08 euros/día.
2. Que se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En este caso los gastos de manutención ascenderán a 53,34 euros/día cuando el desplazamiento se produzca en España y 91,35 euros/día, cuando el mismo tenga lugar en el extranjero.

La siguiente cuestión que debe plantearse a efectos de determinar la cantidad deducible es qué ocurre cuando las cantidades gastadas sean superiores o inferiores a los importes señalados para las dietas exentas. En uno y otro caso las reflexiones que hay que realizar son bastante diferentes. Si las cantidades gastadas son inferiores, la cuestión que se debe dilucidar es si resulta deducible el importe efectivamente gastado o si, en todo caso, se puede deducir el mínimo de 26,67 euros. En el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, se considera que las cuantías anteriores se establecen «como límite diario»⁵⁰, por lo que tan solo se trata de un límite máximo. Por tanto, si la cuantía del gasto es inferior a los límites correspondientes a las dietas exentas tan solo se podrá deducir el importe realmente satisfecho. En consecuencia, se podrá deducir la cantidad que se haya satisfecho cada día, con el límite máximo de los importes señalados a estos efectos en el artículo 9 del RIRPF.

contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». Una redacción similar se contiene en el artículo 27.4.^a de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, relativa al territorio de Álava, así como en el artículo 27.4.^a a) de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que tan solo introduce alguna variación en cuanto al cómputo del límite anual máximo.

⁴⁹ Se trata de la enmienda n.º 78 del Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso que incluía en el artículo 30.2 de la LIRPF una regla 8.^a, con el siguiente contenido: «8.^a Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por ciento de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por ciento del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». En la justificación de esta enmienda se indica que «... por idénticas razones de seguridad jurídica, se propone incluir también en el IRPF una regulación sobre otros gastos (relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, y regalos y obsequios) cuya deducibilidad resulta dudosa y muy conflictiva, tal y como también han hecho hace tiempo las Haciendas forales vascas».

⁵⁰ Según reconoce el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «el importe deducible por este concepto tendrá como límite diario las mismas cuantías que para gastos de manutención se establecen para trabajadores por cuenta ajena en el Reglamento del IRPF».

De este modo, cuando el gasto de manutención exceda de las cantidades señaladas en concepto de dieta solo se podrá deducir hasta este importe, aun cuando se pudiera justificar una cantidad superior. Se ha de recordar que este era el criterio que había defendido la DGT en diversas consultas, al considerar que el gasto de manutención excesivo satisfacía en mayor medida las necesidades personales que las propias de la actividad, lo que justificaba su no deducibilidad. En definitiva, el cambio operado en la normativa lo único que hace es dar una cobertura legal a las tesis que hasta el momento había mantenido la DGT en la interpretación de esta materia, pues debe tenerse en cuenta que dicho órgano utilizaba una norma que era aplicable únicamente a quienes obtuvieran rendimientos del trabajo, pero no a los empresarios o profesionales cuyas rentas se calificaran como rendimientos de la actividad económica. Por tanto, lo que ha hecho la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es imponer legalmente el criterio que hasta el momento había defendido la Administración tributaria.

Una última cuestión relacionada con la cuantía del gasto es que la reforma realizada en el ámbito del IRPF también va a tener consecuencias en el IVA, dada la conexión que se establece entre ambos impuestos en relación con este tipo de gastos. Téngase en cuenta que el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA determina que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por «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 IRPF o del IS»⁵¹. Por ello, en la medida en que la norma aprobada limita la deducción del gasto en el IRPF también supone una limitación de la cuota de IVA que resulta deducible, de tal modo que en caso de que el importe del gasto supere las cantidades que se consideran deducibles en el IRPF tan solo será posible una deducción parcial de las cuotas soportadas. Así en el caso de una factura de 50 euros, más el correspondiente IVA del 10%, por una comida realizada en territorio español cuando el contribuyente no haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del perceptor, la cuota deducible ascenderá a 2,67 euros (10% s/26,67). El resto de la cuota soportada no será deducible ni podrá ser considerada como un mayor importe del gasto en el IRPF, al haber superado el límite máximo establecido al efecto.

⁵¹ La Consulta de la DGT de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–) señala lo siguiente: «Por consiguiente, cuando el gasto correspondiente sea deducible a los efectos citados, las cuotas del IVA correspondientes a los servicios de desplazamiento o viajes y de hostelería y restauración, en la medida en que quepa considerarlos prestados al profesional consultante, serán igualmente deducibles, siempre que se cumplan el resto de requisitos que se contienen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, lo dispuesto por el artículo 97, que establece como requisito para poder ejercitar el derecho a la deducción el estar en posesión de la factura original expedida por el prestador de los servicios y en la que ha de figurar como destinatario de los mismos el profesional consultante. En consecuencia, el profesional consultante 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 de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF».

Otra importante diferencia de la ley finalmente aprobada respecto de la proposición inicial es su ámbito de aplicación. Si la propuesta original hubiera sido admitida la reforma aún habría sido más limitada, pues su ámbito subjetivo se restringía a los contribuyentes sujetos a la estimación directa simplificada⁵, por lo que los empresarios y profesionales que determinasen sus rendimientos netos por el régimen de estimación directa normal no se habrían visto afectados por ella. La ampliación del ámbito subjetivo a ambos regímenes de estimación directa es una medida acertada, pues la restricción del ámbito subjetivo a la modalidad simplificada no tenía lógica desde ningún punto de vista en la medida en que la situación de los empresarios y profesionales es la misma en cualquiera de los dos regímenes de estimación directa.

En cualquier caso, como ya se ha dicho, la reforma va a tener escasa incidencia en la práctica. La misma se restringe a dos gastos muy concretos, cuya cuantificación se ha pretendido realizar con criterios objetivos para tratar de evitar las controversias que hasta el momento habían surgido, imponiéndose legalmente unos criterios muy restrictivos en cuanto a la determinación del importe del gasto deducible. Por todo ello se puede afirmar que se ha desaprovechado una magnífica ocasión para abordar una reforma más general de los gastos deducibles de los empresarios y profesionales en el IRPF y en el IVA, particularmente en lo relativo a la afectación de los bienes y derechos, pues se trata de un aspecto que debiera ser objeto de una revisión para que el régimen fiscal se pueda adaptar con mayor flexibilidad a la realidad de muchos contribuyentes que ejercen su actividad económica de forma individual.

2. LA DEDUCIBILIDAD DE LOS SUMINISTROS CUANDO LA VIVIENDA ESTÉ PARCIALMENTE AFECTA A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

2.1. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA QUE HA MOTIVADO LA REFORMA LEGISLATIVA

En la realidad es muy frecuente que los empresarios o profesionales que ejerzan la actividad individualmente no utilicen para ello un local afecto específicamente a la misma. Así ocurre con habitualidad en algunas profesiones clásicas ejercidas por médicos, abogados, periodistas, escritores, publicistas, etc., u otras más novedosas relacionadas con el mundo digital y de internet, en las que no es necesaria la presencia física del empresario o profesional en un local específicamente afecto a la actividad. En todos estos casos resulta muy habitual que la actividad económica se desarrolle en la propia vivienda habitual de su titular, que de este modo se utiliza parcialmente para los fines de la misma.

⁵ En la proposición de ley inicialmente presentada en el Congreso se modificaba la regla 4.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, en la medida en que la reforma solo afectaba a la estimación directa simplificada. Sin embargo, al ampliarse su ámbito de aplicación a su paso por el Congreso a las dos modalidades de estimación directa se ha debido modificar finalmente la regla 5.ª del mismo precepto.

La primera cuestión que debe clarificarse es la determinación de si los inmuebles que sirvan solo en parte al objeto de la actividad económica son susceptibles de afectación a la misma. La respuesta positiva a esta cuestión se determina en el artículo 29.2 de la LIRPF, que permite la afectación parcial de los elementos patrimoniales divisibles⁶, lo que se refiere fundamentalmente a los bienes inmuebles, que pueden dividirse en función de la superficie dedicada a cada uso. Por tanto, la afectación de la vivienda se entiende limitada a aquella parte de la misma que realmente se utilice en la actividad, siempre que sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En cualquier caso, no existe la misma facilidad en todas las actividades para acreditar que el inmueble se encuentra parcialmente afecto. Cuando se trata de actividades económicas que se realizan «de cara al público», en las que los clientes deben acudir al inmueble en el que se ejercen las mismas, normalmente existe un lugar separado de la vivienda y habilitado de forma exclusiva para el desarrollo de la misma, por lo que al menos la determinación del espacio que se dedica a ambos usos es relativamente sencilla. No obstante, la cuestión se complica aún más en otras profesiones, como en el caso de escritores o periodistas o, en general, en todas aquellas en las que no existe normalmente contacto físico con la clientela en el propio lugar donde se desarrolla el trabajo. Al no existir contacto directo con los clientes la separación entre ambos tipos de espacios dentro del inmueble suele ser menos clara, por lo que en estos casos puede resultar más compleja la acreditación de la afectación parcial de los inmuebles a la actividad económica.

A efectos de concretar la parte del inmueble afecta se toma en consideración la superficie del mismo que se dedica de forma exclusiva a la actividad empresarial o profesional en relación con la superficie total del mismo. Dicho aspecto debe ser determinado inicialmente por el contribuyente, quien deberá establecer la superficie afecta a la actividad en su declaración censal⁷. No obstante, es una cuestión que será susceptible de control por la Administración tributaria, aunque en la medida en que dicha comprobación requiere la entrada en la vivienda habitual puede presentar una cierta complejidad.

⁶ Dicho precepto establece lo siguiente: «Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo 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».

⁷ Esta información sobre el porcentaje de afectación del inmueble se debe aportar en la declaración censal (modelos 036 o 037), que debió presentar el empresario o profesional cuando inició su actividad. Si en el momento de esta presentación aún no había afectado el inmueble a la misma dicha declaración censal se debe modificar cuando esto ocurra. En concreto, el grado de afectación de la vivienda debe declararse en la casilla 444 de dicho modelo, como local afecto indirectamente a la actividad, debiendo indicar los metros cuadrados y la proporción que representan respecto de la superficie total de la vivienda. En este sentido, la Consulta de la DGT de 13 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178–), que se refiere a un caso en el que para el ejercicio de la actividad el contribuyente ha habilitado una estancia de su vivienda habitual, señala que «... de la literalidad de la casilla 444 de dicho modelo, se desprende que en la misma se recoge específicamente el *Grado de Afectación*, por lo que procedería indicar el porcentaje del local indirectamente afecto a la explotación». Si se considerara como un local directamente afecto también se deben declarar los metros cuadrados (casilla 422) y el grado de afectación (casilla 423).

Ahora bien, el asunto más controvertido en relación con los inmuebles que se utilizan parcialmente en la actividad económica es la posibilidad de que se deduzcan determinados gastos que permiten que el empresario o profesional pueda disponer y usar de los mismos. En este sentido, además de los gastos de amortización, en la parte que se encuentre afecta a la actividad, la Administración tributaria ha admitido sin mayores problemas la deducción parcial de los gastos relativos a su titularidad, tales como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), la tasa de basuras, los gastos de financiación, el seguro de responsabilidad civil de la vivienda, los gastos de comunidad y otros similares, en la medida en que son imprescindibles para que el propietario pueda disponer del inmueble. Sin embargo, la Administración tributaria ha mantenido un criterio diferente en relación con los gastos relativos a los suministros que son necesarios para el uso de la vivienda, tales como el agua, la electricidad, el gas y las telecomunicaciones. En este sentido, la DGT ha considerado que solo era posible la deducción de los gastos de suministros si se demostraba que el consumo estaba vinculado exclusivamente a la actividad económica, lo que impedía en la práctica la deducción de los gastos relativos a viviendas parcialmente afectas, pues ello exige que se disponga de un doble contador de cada suministro, lo que es completamente excepcional. Se trata de un criterio administrativo defendido por la DGT de forma reiterada y que ha sido aplicado por los funcionarios de la Agencia Tributaria (AEAT) en los procedimientos de control tributario que han desarrollado de forma sistemática frente a los titulares de las actividades económicas sujetas al IRPF⁸.

Sin embargo, no existía ninguna base legal para que la Administración pudiera considerar que determinados gastos relacionados con la titularidad de la vivienda utilizada parcialmente en la actividad económica eran deducibles mientras que los gastos necesarios para que el inmueble resultase habitable (en particular, los suministros de agua, energía y telecomunicaciones) no pudie-

⁸ Este criterio ha sido mantenido por la DGT en numerosas Consultas, como las de 22 de noviembre de 2006 (V2301/2006 –NFC023955–), 17 de abril de 2007 (V0801/2007 –NFC025511–), 13 de junio de 2012 (V1273/2012 –NFC044791–), 17 de julio y 24 de septiembre de 2013 (V2382/2013 –NFC048642– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 13 y 26 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178– y V0946/2015 –NFC054495–, respectivamente), entre otras. Por citar algunas de las consultas mencionadas, en la de 22 de noviembre de 2006 la DGT determinó que «esta afectación parcial supone que podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada, en relación con la totalidad de la misma. Ahora bien, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda». Por su parte, en la Consulta de 13 de marzo de 2015 señala lo siguiente: «De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del impuesto permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la totalidad de la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica. Esta afectación parcial supone que el consultante podrá deducirse la totalidad de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada. Ahora bien, con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda».

ran tener dicha consideración por no destinarse exclusivamente al ejercicio de la misma. Aunque ha habido algún pronunciamiento judicial que ha otorgado la razón a la Administración tributaria⁹, se han de destacar dos sentencias que han mantenido un criterio contrario al que sostenía la DGT.

La que ha tenido una mayor repercusión ha sido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 10 de marzo de 2015 (rec. núm. 43/2013 –NFJ058112–), que defiende una posición totalmente contraria a dicho criterio administrativo, al considerar que la supeditación de la deducción fiscal del gasto a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad carece de toda base legal, pues dicha exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de los inmuebles. El tribunal defiende que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible el uso del inmueble, por lo que concluye que debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica del inmueble, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del mismo¹⁰.

También el TSJ de Galicia ha admitido en alguna ocasión la deducibilidad de los gastos de suministros, distinguiendo entre los gastos de luz y agua y los de teléfono. Así lo ha hecho en la Sentencia de 5 de mayo de 2010 (rec. núm. 15043/2009 –NFJ038994–). En dicha sentencia el tribunal consideró que debía admitirse la deducibilidad de los gastos de electricidad y agua en la misma proporción en la que en el impuesto sobre actividades económicas (IAE) se declaró la afectación de parte de la vivienda al ejercicio de la actividad profesional. Sin embargo, no se consideró que debía aplicarse esta regla con los gastos relativos al consumo telefónico, ya que el sujeto pasivo ni aportó facturas detalladas que permitieran relacionar dicho consumo con la actividad realizada, particularmente cuando el empresario no tenía una línea exclusiva para las llamadas relacionadas con la actividad, ni ningún otro elemento de prueba al respecto¹¹. Sin embargo, en otra sentencia

⁹ En este sentido, la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), rechaza en el fundamento jurídico quinto la deducción de los gastos de suministros de teléfono y electricidad porque «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 qué gastos pertenecen a la actividad profesional)».

¹⁰ En el fundamento jurídico sexto el TSJ de Madrid analiza el contenido de la mencionada Consulta de la DGT de 17 de abril de 2007, señalando lo siguiente: «Sin embargo, la Sala no comparte este criterio. En efecto, no se discute que la normativa admite la afectación parcial de la vivienda a la actividad económica, por lo que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así, al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos 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, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles. En consecuencia, procede anular en este particular la liquidación recurrida y reconocer el derecho de la recurrente a deducir los aludidos suministros en la proporción antes indicada».

¹¹ El fundamento jurídico tercero de la sentencia es del siguiente tenor: «En cuanto a los gastos de luz y agua se ha de partir del hecho reflejado en la diligencia de 19 de noviembre de 2007 (folio 27), no combatido por la Administración, de que en el IAE se declaró la afectación de parte (10 m²) de la vivienda de una superficie total de 150 m², al ejercicio de la actividad profesional, por lo que en tal proporción debe admitirse su deducción, no por su importe total, de

el mismo tribunal concluyó que ninguno de estos gastos podía ser deducible, en la medida en que a estos efectos no podía ser un criterio adecuado la consideración de los metros dedicados a la actividad en relación con la superficie total¹².

Si bien las sentencias anteriores, al no crear jurisprudencia, no dieron lugar a ningún cambio en el criterio que había mantenido la Administración tributaria, distinta es la situación que se ha derivado de la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–). En la medida en que dicha resolución fue dictada como consecuencia de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio¹³, su fallo obliga a todos los órganos administrativos, lo que ha propiciado que la DGT rectifique el criterio que había mantenido hasta ese momento, tal y como se analizará posteriormente. Dicha resolución admite la deducibilidad parcial de los gastos de suministros de un profesional que ejerce la actividad en su domicilio. El TEAC considera, en contra del criterio defendido reiteradamente por la DGT, que se debe admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la obtención de los ingresos de la actividad económica desarrollada, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. Ahora bien, a efectos de la determinación del importe deducible no es suficiente con que se tenga en cuenta únicamente la proporción entre los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. Considera que, además del criterio anterior, se han de tener en cuenta los días laborables y las horas en que se ejerce la actividad económica en el inmueble¹⁴. No obstante, este criterio complica en muchos

conformidad con lo previsto en el artículo 21 del RIRPF. Solución distinta merecen los relativos al consumo telefónico, pues 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. En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso planteado y anular en parte el acuerdo y liquidación de que trae causa, a los solos efectos de que se deduzcan los gastos por luz y agua en la proporción correspondiente a la parte de la vivienda afecta al ejercicio de la actividad profesional».

- ¹² En este sentido, la STSJ de Galicia de 2 de diciembre de 2010 (rec. núm. 15849/2009 –NFJ068353–), fundamento jurídico segundo: «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 (art. 105.1 LGT)».
- ¹³ Esta resolución tiene su origen en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión de la AEAT contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, que consideró que cuando parte de los inmuebles se utilizaran en la actividad económica y parte para otros fines, aunque los mismos no se destinasen exclusivamente y en su totalidad al ejercicio de la actividad económica, podía aplicarse a los gastos de suministros la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda.
- ¹⁴ En el fundamento jurídico cuarto el TEAC señala lo siguiente: «La determinación de la parte del inmueble que se utiliza en el desarrollo de la actividad económica se puede realizar de una manera objetiva poniendo en relación los metros cuadrados destinados a la actividad económica con los metros cuadrados totales de la vivienda; partiendo de este dato es fácil hallar la porción de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que corresponden a la parte destinada a la actividad económica, pues todos los gastos de esta categoría son imputables en igual medida a las dos partes de la

casos la determinación de la cantidad deducible, pues muchos profesionales no tienen un horario laboral fijo, pudiendo variar de una semana a otra las horas durante las cuales se desarrolla la actividad. Además, resulta prácticamente imposible que el contribuyente pueda probar de forma efectiva las horas que dedica a su actividad. En estos casos, o se admite un valor medio concretado en un porcentaje –que es lo que ha establecido la reforma realizada por la Ley 6/2017– o el criterio señalado por el TEAC resulta de muy difícil aplicación en la práctica.

Como se ha indicado, esta resolución del TEAC obligó a la DGT a cambiar el criterio que había mantenido de forma reiterada en consultas anteriores, por haberse dictado en unificación de criterio. En concreto, dicha rectificación se materializó en la Consulta de 20 de enero de 2016 (V0190/2016–NFC057868–), siendo ratificado con posterioridad en la Consulta de 5 de septiembre de ese mismo año (V3667/2016–NFC061631–)¹⁵.

Estos mismos criterios habían sido defendidos en relación con los inmuebles alquilados, cuando se utilizasen parcialmente en la actividad. En este sentido, la DGT había admitido la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de una vivienda parcialmente afecta a la actividad, pudiendo el contribuyente deducir la parte que sea proporcional a la superficie de la vivienda afectada a la actividad económica en relación con el total¹⁶. También podía deducir parcialmente los gastos relativos a la titularidad del inmueble que el propietario, en su caso, hubiese

vivienda (el mismo coste de titularidad tiene el metro cuadrado dedicado a fines particulares que el dedicado a la actividad económica). Pero, en efecto, la naturaleza de los gastos de suministros impide afirmar sin mayores comprobaciones que sean imputables en la misma medida a una y a otra actividad, pues no existe una regla racional que permita discernir qué parte es utilizada para fines particulares y qué parte para el desarrollo de la actividad económica. Por ello, en ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC 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, solo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado 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».

¹⁵ La Consulta de 20 de enero de 2016 es del siguiente tenor: «En relación con los gastos derivados de los suministros, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en reciente resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 dictada en unificación de criterio, fija el criterio de que "para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario". En el mismo sentido la Consulta de 5 de septiembre de 2016.

¹⁶ En este sentido, la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2006 (V2321/2006–NFC024097–) señala lo siguiente: «En relación con la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda, el consultante podrá deducir la parte proporcional de las mismas. Esta proporción se determinará en función de la parte de la vivienda exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma». El mismo criterio se ha defendido en la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011–NFC042971–).

repercutido al inquilino, como el IBI o los gastos de la comunidad. Estos gastos también se tendrían que deducir proporcionalmente a la parte de la vivienda que se encontrase afecta a la actividad¹⁷. Ahora bien, la DGT señaló que no eran deducibles los gastos de suministros cuando los inmuebles alquilados se utilizaran parcialmente en la actividad económica¹⁸. No obstante, este criterio dejó de ser válido como consecuencia de la doctrina señalada en la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015.

2.2. ESTUDIO DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 6/2017, DE 24 DE OCTUBRE

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra b) a la regla 5.^a del artículo 30.2 de la LIRPF, que señala lo siguiente: «b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Antes de analizar el nuevo precepto hay que destacar notables diferencias entre la redacción de la norma finalmente aprobada y la de la proposición de ley presentada para su tramitación en el Congreso¹⁹. En cuanto a la situación de hecho a la que resulta de aplicación la norma, la proposición se refería a los «contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto». La norma aprobada establece que resultará de aplicación cuando el «contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica». Aunque ambas redacciones sean muy diferentes hacen referencia a la misma realidad. Si bien es cierto que la versión inicial aludía al ejercicio de una actividad sin local afecto, es obvio que se requería que

¹⁷ Así se reconoce en la Consulta de la DGT de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–): «En otro de los casos planteados por la consultante en el que esta sería arrendataria de la vivienda, podría deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. En el caso de que se le repercutieran impuestos o gastos de comunidad, es decir, gastos que el arrendador debe hacer frente pero que repercute al arrendatario, podrá deducirlos pero proporcionalmente a la parte de la vivienda que esté afectada». La misma doctrina se contiene en las Consultas de 23 de junio de 2014 (V1616/2014 –NFC051328–) y 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

¹⁸ Así lo ha señalado en la Consulta de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–), que se refiere a un contribuyente que va a alquilar una vivienda para destinarla parcialmente a la actividad, en la que señala que «... con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda». En el mismo sentido la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011 –NFC042971–).

¹⁹ La proposición de ley era del siguiente tenor: «Respecto de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto, podrán deducirse el 20 por ciento de los suministros de agua, gas y electricidad, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria prueben un porcentaje superior o inferior».

se tuviera parte de un inmueble afecto parcialmente a la actividad y, normalmente, esta situación se produce cuando la misma se desarrolla en la vivienda habitual.

Por otra parte, en el trámite parlamentario también han variado los tipos de suministros sobre los que se puede aplicar la deducción. En la propuesta inicial solo se contemplaban los gastos de agua, gas y electricidad. Con buen criterio, en el trámite en el Congreso se añadieron a los anteriores los de telefonía e internet, que habían sido excluidos de la proposición original sin ninguna justificación²⁰.

Ahora bien, las diferencias más significativas respecto a la redacción original se han producido en relación con la cuantificación del gasto deducible. Inicialmente se establecía que el mismo ascendería al 20% de los suministros, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria probasen un porcentaje superior o inferior. Esto permitía deducir los gastos de suministros de forma proporcional a la superficie afecta a la actividad, con un mínimo del 20%. En realidad, esta norma establecía una presunción sobre el uso de la vivienda que facilitaba el cálculo de este gasto para conseguir una mayor seguridad jurídica. Además, el porcentaje elegido trataba de ser un valor medio representativo de la parte de la vivienda que normalmente se encuentra afecta a una actividad económica. En cualquier caso, se admitía prueba en contrario, por lo que siempre que la parte afecta superase dicho porcentaje podría ser acreditado por el contribuyente para deducir un porcentaje mayor.

No obstante, la redacción finalmente aprobada establece que se aplicará «el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior». Por tanto, para la determinación del importe deducible lo primero que habrá que determinar es el porcentaje que representa la parte de la vivienda afecta en exclusiva a la actividad respecto a la superficie total. Este valor debe constar en la declaración censal, en la que, como se ha indicado, deben aparecer tanto el número de metros cuadrados afectos como el porcentaje que representan respecto de la superficie total de la vivienda. Para calcular la parte de los suministros que resultan deducibles, el porcentaje anterior debe ponderarse por un coeficiente del 30%, que trata de representar las horas de uso efectivo del inmueble para los fines de la actividad económica, de acuerdo con el criterio expresado por el TEAC. En concreto, dicho coeficiente supone considerar que la jornada laboral semanal abarca un total de 50,4 horas (30% s/168)²¹. Así, para el caso de que se encuentre afecta a la actividad un 20% de la superficie del inmueble, el porcentaje deducible de los suministros será el 6% ($20 \times 0,30$). Esto supone que para que sea deducible una décima parte de los gastos por suministros de la vivienda (en concreto, un 9,99%) es preciso que al menos un tercio de la vivienda esté afecta a la actividad. Por tanto, con carácter general, la cantidad deducible será inferior al 10% del coste de los suministros de electricidad, agua, gas y telecomunicaciones.

²⁰ El propio grupo que promovió la proposición de ley –Grupo Parlamentario Ciudadanos– introdujo la enmienda n.º 5 en el Congreso para incluir también los gastos de telefonía e internet. En la justificación a dicha enmienda señala que «resulta consecuente que se contemplen de manera expresa otras dos tipologías de suministro: el de telefonía e internet, habida cuenta de su analogía con los anteriores y de que puede considerarse que estos, más que aquellos si cabe, se emplean generalizadamente en la actividad económica que el autónomo desarrolla en su domicilio».

²¹ $(50,4 \times 100)/168 = 30$.

Aun cuando la norma permite que tanto la Administración como el contribuyente puedan establecer un porcentaje diferente, difícilmente será admisible un porcentaje mayor que se fundamente en las horas de desarrollo efectivo de la actividad, que es el único criterio que va a admitir la Administración tributaria, pues, como se ha indicado, el coeficiente legal del 30% está calculado para una jornada laboral semanal de 50,4 horas. Por tanto, el porcentaje se ha calculado teniendo en cuenta una jornada laboral que es superior a la que es normal en nuestro país, que está entre 35 y 40 horas, siendo la jornada laboral máxima que permite el Estatuto de los Trabajadores de 40 horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual²². Aunque este límite no se aplique a los trabajadores por cuenta propia, lo cierto es que el contribuyente difícilmente dispondrá de los medios de prueba suficientes para justificar de un modo fehaciente una jornada superior a la que resulta del porcentaje del 30% que está previsto en la ley. Además, el incremento del gasto deducible que podría representar la acreditación de una jornada superior no compensaría con casi total seguridad el esfuerzo probatorio que habría que hacer. Si en el caso anterior el contribuyente probase una jornada laboral de 10 horas diarias, incluidos fines de semanas y festivos, que sumarían un total de 70 horas semanales, se podría deducir un 8,33% de los gastos de suministros [$20 \times (70/168)$], lo que supondría tan solo un incremento del gasto deducible de un 2,33%.

Se puede afirmar que lo que ha hecho la reforma es legalizar el criterio administrativo que ya venía aplicando la DGT desde 2016, tras la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, dictada en unificación de doctrina. La única novedad consiste en determinar objetivamente el tiempo de ejercicio de la actividad en un 30% del total, con el objetivo de simplificar este cálculo y ganar en seguridad jurídica²³. Ahora bien, si el contribuyente quiere probar un porcentaje de gasto mayor que el 30% al que hace referencia la norma, la situación es la misma que si esta no se hubiera aprobado.

Por otra parte, la base sobre la que se aplicará el porcentaje previsto en la ley será la cantidad total a pagar, incluido el IVA, en la medida en que, como se analizará a continuación, la cuota soportada no tiene carácter deducible en estos casos. Ahora bien, la determinación de esta base en relación con los servicios de telefonía e internet puede plantear algún problema cuando estos servicios no se contraten de forma individualizada. En la realidad es bastante frecuente que las compañías ofrezcan un conjunto de servicios de telecomunicaciones por un precio único, que incluye también la televisión y otras líneas de teléfonos distintas de las del titular de la actividad. En estos casos se deberá analizar la factura para distinguir entre los servicios cuyo coste resulta deducible de los que no tienen dicho carácter.

²² Así lo dispone el artículo 34.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que señala lo siguiente: «La duración de la jornada de trabajo será la pactada en los convenios colectivos o contratos de trabajo. La duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual».

²³ Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «los problemas prácticos derivados de la indeterminación de los criterios a adoptar para su cuantificación, unido a las dificultades de acreditación de los factores que integran dicho cálculo, determinan la necesidad de establecer un porcentaje objetivo, correspondiente a dicho criterio, que se fija en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Una vez que se han analizado los mecanismos que establece la ley para la cuantificación del gasto deducible es obvio que se mantienen las diferencias entre el tratamiento tributario de los gastos de los suministros y los derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc. El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, considera expresamente que a diferencia de lo que ocurre con los gastos de titularidad, la naturaleza de los gastos de suministros no admite un criterio de reparto que sea proporcional a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad, sino que deben imputarse en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditada que está correlacionada con los ingresos de la actividad²⁴. Lo cierto es que esta afirmación es bastante discutible, pues si los gastos de titularidad se entienden que son consustanciales a la vivienda e imprescindibles para que el contribuyente pueda disponer de ella, lo mismo ocurre con los gastos de suministros. Así, los servicios de agua, luz y gas son absolutamente necesarios para que la vivienda sea habitable y pueda ser utilizada tanto para fines privados como para los propios de la actividad económica. Por su parte, los gastos relativos a las telecomunicaciones –teléfono e internet– son también necesarios para el desarrollo normal de una actividad económica en la actualidad. A nuestro juicio, el criterio de la propuesta original era mucho más razonable. Pretendía ser proporcional al porcentaje de uso de la vivienda en la actividad, si bien la aplicación de un coeficiente fijo del 20% tenía como único objetivo la simplificación del cálculo, pues los contribuyentes podían siempre acreditar un uso mayor en la actividad. De hecho, algún grupo en el Senado trató de incorporar nuevamente un criterio similar en la tramitación de la propuesta en dicha Cámara²⁵. El tiempo de uso efectivo del inmueble en la actividad, que es el fundamento de la norma finalmente aprobada, no creemos que sea el criterio más adecuado para determinar el porcentaje de deducción de los suministros. Téngase en cuenta que una parte importante del precio de los mismos tiene que ver con la mera disponibilidad del servicio, abonándose numerosos conceptos que no están relacionados con el consumo, siendo algunos de ellos términos fijos que responden a cuestiones muy diferentes. Así ocurre particularmente en el caso de la electricidad, pues se han de pagar una serie de conceptos (término fijo de potencia, alquiler de equipos, peajes o tarifas de acceso, impuesto sobre la electricidad, etc.), que no están relacionados de forma directa con el consumo realizado. Lo mismo sucede en la actualidad con las telecomunicaciones, pues normalmente en las viviendas se contratan paquetes que engloban diversos servicios y que se desvinculan también del consumo efectivo. En cuanto al

²⁴ El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es del siguiente tenor: «Mientras que los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., si resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, sin embargo los suministros, por su naturaleza no admiten dicho criterio de reparto, debiendo imputarse a la actividad en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditado que está correlacionada con los ingresos de la actividad».

²⁵ En concreto, el Grupo Socialista en el Senado presentó una enmienda (n.º 35) por la que se pretendía que el porcentaje de la deducción fuera el que resultara de dividir el número de metros cuadrados destinados a la actividad sobre la superficie total de la vivienda, si bien se establecía un límite máximo del 30%, para evitar abusos. Según la justificación de la enmienda, con ella se pretendía devolver el espíritu originario de la propuesta que fue modificado en el texto aprobado por el Congreso de los Diputados. Una propuesta similar se realizó por el grupo en el Senado del PDeCAT y otros, a través de la enmienda n.º 66. Sin embargo, estas enmiendas fueron rechazadas.

gas se recomienda por los expertos que la caldera se mantenga activa de forma constante a una temperatura homogénea, por lo que no tendría sentido que la calefacción se encendiera y apagara al inicio y al final de la jornada laboral. Por ello no se entiende que en la cuantificación del gasto por suministros se aplique un porcentaje que está más próximo al tiempo de uso efectivo, teniendo en cuenta una jornada laboral algo superior a la media, que al criterio de la disponibilidad. Esto supone desconocer cómo funcionan los citados suministros pues, como se ha indicado, no se paga solo por el mayor o menor consumo que se realice, sino que una parte importante del precio final está relacionada con el hecho de que el consumidor pueda disponer del servicio de una forma continuada. Por todo ello, pensamos que el gasto deducible debería ser proporcional a los metros disponibles para la actividad económica. En este sentido, la propuesta finalmente aprobada va a dar lugar en muchos casos a unos resultados que estarán muy alejados de la realidad, por lo que la reforma no va a colmar las expectativas que había suscitado.

Aunque la modificación normativa que ha efectuado la Ley 6/2017, de 24 de octubre, solo afecta al IRPF, hay que plantearse si va a tener consecuencias en relación con el IVA, lo que ocurriría si la fórmula de cálculo del gasto en el IRPF se aplicara también a efectos de la determinación de la cuota soportada deducible correspondiente a los citados suministros. A estos efectos, hay que señalar que el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) permite la deducción parcial de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE²⁶. Dicho precepto prevé que los empresarios y profesionales puedan deducir 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, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la misma²⁷. Sin embargo, no se podrán deducir las cuotas soportadas por los suministros de electricidad, agua, gas o telecomunicaciones, pues con excepción de lo dispuesto en relación con los bienes de inversión, el artículo 95.Uno de la LIVA exige de forma generalizada que los bienes y servicios se afecten de forma exclusiva a la actividad. Aunque las operaciones realizadas con algunos de estos servicios, como el gas o la energía eléctrica sean consideradas como entregas de bienes por tener la consideración de bienes corporales²⁸, lo cierto es que en ningún caso tienen la consideración de bienes de inversión, cuyo concepto se define en el artículo 108 de la LIVA. Por tanto, hay que concluir que la

²⁶ La posibilidad de deducir parcialmente las cuotas relativas a bienes de uso mixto encuentra su fundamento en el artículo 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, que se refiere precisamente a la deducción parcial de las cuotas de IVA relativas a inmuebles que sean utilizados tanto a efectos de las actividades de la empresa como para uso privado.

²⁷ El artículo 95.Tres de la LIVA establece que «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».

²⁸ Así lo señala el artículo 8.Uno, segundo párrafo, de la LIVA.

cuota soportada solo va a ser deducible si tales suministros se utilizan de forma exclusiva para las necesidades de la actividad²⁹. Lo mismo ocurre en el caso de que la vivienda esté alquilada, pues se podrá deducir la cuota soportada por el arrendamiento en la proporción en que la vivienda se utilice para los fines de la actividad profesional³⁰, mientras que los gastos de suministros no podrán ser objeto de deducción por no afectarse de forma exclusiva a la actividad. Esto hace que tenga aún menor interés la demostración de un porcentaje mayor de uso que el que resulta de la norma, pues la cuota de IVA soportada no va a ser deducible en ningún caso. A nuestro juicio, se ha perdido una buena ocasión para equiparar el régimen tributario correspondiente a los dos impuestos analizados, pues el porcentaje de uso para la actividad es una cuestión de hecho cuya determinación podría ser común a ambos tributos. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2018, los gastos de suministros serán parcialmente deducibles en el IRPF, pero las cuotas soportadas no se podrán deducir a efectos del IVA, lo que en vez de ayudar a clarificar el régimen jurídico-tributario de estos gastos puede crear una mayor confusión entre los contribuyentes, como ocurre en otras situaciones similares, siendo el ejemplo más patente el caso ya comentado de los vehículos de turismo.

3. LOS GASTOS DE MANUTENCIÓN DEL TITULAR DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra c) a la regla 5.ª del artículo 30.2 de la LIRPF en la que se aborda la cuestión de la deducibilidad de los gastos de manutención en los

²⁹ Así lo señala la Consulta de la DGT de 20 de enero de 2016 (V0190/2016 –NFC057868–): «En consecuencia, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las facturas derivadas de los suministros contratados en la vivienda (internet, luz, agua, teléfono) a que se refiere el escrito de consulta, el artículo 95 de la Ley del Impuesto anteriormente citado declara que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto, la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95 de la Ley 37/1992. De la información disponible en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante no afecta directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional los mencionados bienes y servicios, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En consecuencia, dado que no se trata de entregas de bienes de inversión que pudieran afectarse en parte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes y servicios». En el mismo sentido la Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

³⁰ Téngase en cuenta que la exención del alquiler de la vivienda se aplica únicamente en caso de que el inmueble se dedique exclusivamente a vivienda, de acuerdo con el artículo 20.23.ª b) de la LIVA. Si se utiliza en parte para los fines de la actividad el alquiler de la misma no está exento, debiendo repercutirse el IVA sobre el importe total de la contraprestación, si bien la deducción de la cuota solo se podrá realizar teniendo en cuenta la parte de la vivienda que esté afecta a la actividad económica. La Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–) señala que «cuando el consultante vaya a utilizar la vivienda arrendada simultáneamente para su actividad profesional y para sus necesidades privadas podrá deducir las cuotas soportadas por el arrendamiento en la proporción en la que utilice la vivienda para la actividad profesional».

que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica³¹. A estos efectos, el precepto permite la deducción de unas cantidades que se fijan por referencia a los importes que se encuentran exonerados de gravamen en concepto de dietas para los trabajadores dependientes cuando incurran en estos gastos por el ejercicio de su actividad laboral. En concreto, la letra añadida señala que tendrán carácter deducible «los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».

3.1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA

Uno de los mayores focos de controversias entre la Administración tributaria y los empresarios y profesionales sujetos al IRPF es la deducción de los gastos de viaje en los que estos incurren con ocasión del ejercicio de la actividad económica, que incluyen los gastos de desplazamiento, manutención y estancia. En relación con dichos gastos no había ninguna regla específica en la normativa reguladora del IRPF o del IS. Por ello, resulta esencial el análisis de los criterios que ha defendido la Administración tributaria para que se pueda contextualizar de forma adecuada la reforma que ha llevado a cabo la Ley 6/2017, de 24 de octubre. En este sentido, la DGT ha analizado en diversas consultas la cuestión de la deducibilidad de los gastos de viaje y manutención de los empresarios y profesionales que sean contribuyentes del IRPF. Se pueden citar a estos efectos las Consultas de 23 de enero y 24 de septiembre de 2013 (V0180/2013 –NFC046413– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 26 de enero, 16 de abril y 3 de septiembre de 2015 (V0287/2015 –NFC053803–, V1183/2015 –NFC054720– y V2535/2015 –NFC056026–, respectivamente). En estas consultas, la DGT ha introducido diversos límites en relación con la deducción de este tipo de gastos. Por un lado, ha concretado los requisitos que son exigibles para que, en general, los gastos de viajes resulten deducibles, fundamentalmente con el objetivo de que no se deduzcan por esta vía gastos personales o de ocio. Por otro, ha establecido determinados límites cuantitativos, al considerar que el gasto excesivo no puede tener la consideración de deducible, señalando reglas específicas en relación con los gastos de manutención de los empresarios y profesionales.

En relación con los requisitos que se exigen para que los gastos de desplazamiento, manutención y estancia resulten deducibles, la Administración considera necesario que sean exigidos por el desarrollo de la actividad y que exista una correlación con los ingresos. Ello supone que el empresario o profesional no solo debe probar el gasto mediante el soporte documental adecuado, sino que también debe acreditar la realidad y las fechas de los desplazamientos y su relación con la actividad económica desarrollada. Dicha relación se podrá probar de diversas formas (ingre-

³¹ Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «se aborda la problemática vinculada a los gastos de manutención en los que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica».

sos de los clientes en los libros registro, contratos, comunicaciones con los clientes por vía electrónica o por cualquier otro medio, etc.)³². No obstante, los desplazamientos cuyos gastos son deducibles no tienen que estar relacionados estrictamente con el desarrollo de la propia actividad económica, pues también es posible deducir los gastos derivados de la participación en cursos de formación o los de asistencia a ferias o convenciones u otros actos similares que estén vinculados de algún modo con la actividad.

Una vez analizados los requisitos que exige la DGT en relación con los gastos de viajes, han de analizarse las limitaciones que dicho centro directivo ha establecido de forma específica respecto a los gastos de manutención que resultan deducibles. A estos efectos, la DGT ha considerado que para determinar la correlación de estos gastos con los ingresos se ha de tener en cuenta su importe individualizado, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, no tendrían carácter deducible, en la medida en que vendrían a satisfacer, al menos en parte, necesidades personales y no las propias de la actividad económica que desarrolla el contribuyente. A efectos de determinar el importe del gasto que ha de considerarse normal y, en definitiva, deducible, la DGT toma como cuantías orientativas los importes de los gastos de manutención que se consideran dietas exentas en el caso de desplazamientos producidos en el ámbito de una relación laboral, que se determinan en el artículo 9 del RIRPF. De este modo, se asimilan las cuantías deducibles por manutención del titular de una actividad económica a las que se consideran como dietas exentas cuando se trata de un trabajador dependiente³³. No obstante, esta extensión de dichas cuantías a los efectos de determinar el importe de los gastos por manutención que resultan deducibles de los rendimientos netos de las actividades económicas carecía absolutamente de base legal.

³² La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «... en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos correspondientes a comidas ocasionados en el transcurso de la actividad que realiza el consultante se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la misma, 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 correspondientes servicios de la AEAT la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o esta no fuese suficientemente probada, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica». La misma tesis se defiende en la posterior Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

³³ La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «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 (arts. 29 de la LIRPF y 22 del Reglamento del Impuesto) 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 (art. 9 del Reglamento del Impuesto)». En el mismo sentido la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

La deducibilidad de las cantidades satisfechas por viajes, hostelería y restauración en el IRPF es determinante también de la deducción de las cuotas soportadas en el IVA por esos mismos gastos. Téngase en cuenta que, aunque con carácter general el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA establece que no son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, sí tendrán dicho carácter cuando el importe de los mismos tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF³⁴, como así ha sido puesto de manifiesto por la DGT³⁵.

3.2. ANÁLISIS DE LA NUEVA LETRA C) DEL ARTÍCULO 30.2.5.ª DE LA LIRPF: LOS REQUISITOS Y CUANTÍA DEL GASTO

3.2.1. Los requisitos que se establecen para que el gasto por manutención resulte deducible

Para que el gasto por manutención del titular de la actividad resulte deducible la nueva letra c) del artículo 30.2.5.ª de la LIRPF establece que se han de cumplir los dos requisitos siguientes:

- a) Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería. En principio, los conceptos mencionados no generan dudas, por lo que no es necesario realizar comentarios adicionales al propio enunciado de este requisito.

³⁴ El artículo 96.Uno de la LIVA es del siguiente tenor: «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: [...] 6.º 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 IRPF o del IS».

No obstante, en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no se podían deducir las cuotas soportadas en relación con este tipo de gastos, pues el artículo 33.1.2.º establecía que no podían ser objeto de deducción: «las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional». Así se reconoció en la Consulta de 9 de octubre de 1986 (BOE de 25 de octubre de 1986), que señaló lo siguiente: «No podrán ser objeto de reducción las siguientes cuotas soportadas por los aparejadores y arquitectos técnicos, aunque estén directamente relacionadas con sus visitas a las obras a que se refiera su actividad profesional: [...] Segundo. Las soportadas por los servicios de desplazamiento y viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional».

³⁵ En la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–), la DGT señala que «el profesional consultante 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 de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF. En todo caso, el profesional consultante habrá de disponer de factura expedida por los proveedores de los respectivos servicios con arreglo a los requisitos previstos por los artículos 6 y 7 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre)». En el mismo sentido la Consulta de 3 de septiembre de 2015 (V2535/2015 –NFC056026–).

- b) Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. La exigencia de este requisito supone que si el pago se realiza en efectivo, aun cuando se disponga de la correspondiente factura, el gasto no será deducible, lo que permite un mayor control sobre este tipo de gastos. En definitiva, solo se permite la deducción cuando se pague mediante tarjeta de crédito o débito o cualquier otro medio de pago electrónico, como el realizado a través del móvil o incluso mediante una tarjeta *Ticket Restaurant*.

Estos requisitos son diferentes a los que se exigen para que un trabajador pueda disfrutar de las dietas exentas. La única condición que coincide en ambos casos es la exigencia de que se produzca en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería. Existen, por un lado, requisitos adicionales a los que se establecen para que las dietas queden exoneradas de gravamen, como es que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. Pero no se contemplan otros requisitos enumerados en el artículo 9 del RIRPF. Así, para que las dietas se exoneren de gravamen se exige también que el gasto se realice en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, así como que se justifique la realidad del desplazamiento, lo que obligaría a probar, en su caso, el día, el lugar y la razón o motivo del mismo. Además se establece que el desplazamiento no debe tener una duración superior a nueve meses continuados, aspecto que tiene escasa relevancia a estos efectos. Por tanto, la primera cuestión que se ha de determinar es si en el caso de los empresarios y profesionales se debe aplicar la condición de que el gasto se realice en un municipio distinto a aquel en el que esté situada su actividad económica o su domicilio. Si se analiza desde un punto de vista literal la nueva letra c) del artículo 30.2.5.^a de la LIRPF hay que concluir que esta condición no rige en relación con los empresarios o profesionales. A nuestro juicio, la remisión que se hace al artículo 9 del RIRPF lo es solo a efectos de la cuantificación del gasto deducible, pero no para determinar los requisitos que resultan exigibles para que puedan deducirse los gastos de manutención del titular de la actividad. En efecto, el precepto, tras determinar los requisitos que deben concurrir para que estos gastos sean deducibles, establece que tendrán dicho carácter «con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores». Además, el presupuesto al que se refiere dicha norma son los «gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica», sin que se exija que tales gastos se produzcan en desplazamientos a un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor o del que constituya su residencia. En consecuencia, salvo que por vía reglamentaria se limite esta posibilidad, se debe admitir que el gasto se produzca en establecimientos de hostelería situados en el municipio en el que esté localizada la actividad económica o el domicilio del titular de la actividad. Por tanto, siempre que resulte necesario o simplemente conveniente para el desarrollo de la actividad que el titular de la misma realice la comida en un establecimiento de hostelería, se podrá deducir el gasto señalado con el límite cuantitativo que se analizará posteriormente.

Ahora bien, aunque los gastos de manutención se regulen por sus normas específicas, lo cierto es que la deducibilidad de cualquier gasto se condiciona al cumplimiento de una serie de requisitos generales. En este sentido, creemos que la Administración no admitirá el carácter deducible de las comidas realizadas por el titular de la actividad si no se justifican adecuadamente y no se acredita su vinculación con la actividad económica desarrollada, pues solo de este modo

considerará probada su correlación con los ingresos. En el futuro se verá si la regulación expresa de estos gastos en la LIRPF determina que la Administración tributaria sea menos rigurosa en la exigencia de estos requisitos, pero lo cierto es que hasta el momento ha sido muy estricta en este aspecto. Por ello, resulta conveniente analizar los criterios que se han defendido en los tribunales sobre la exigencia de estos condicionantes generales en su aplicación a este tipo de gastos.

En cuanto a la justificación es una exigencia que afecta a cualquier gasto y que consiste en la necesidad de que se aporte el soporte documental adecuado. En la medida en que la nueva letra c) del artículo 30.2.5.^a de la LIRPF solo exige como requisito que se abone utilizando un medio electrónico de pago, se podría pensar que en este caso se exime al contribuyente de dicho deber o, dicho de otro modo, que la justificación del gasto se podrá hacer mostrando únicamente los extractos en los que consten los gastos realizados. Aunque es cierto que la exigencia de esta modalidad de pago permite el control de tales gastos, en principio es compatible con la necesidad de aplicar las reglas generales correspondientes a los gastos deducibles. En este sentido, el medio prioritario para la justificación de los mismos es la factura completa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT)³⁶. De acuerdo con ello, para la práctica de la deducción no bastaría, con carácter general, con una factura simplificada, en la que, entre otros datos, no aparezca el nombre y el NIF del destinatario de los bienes o servicios. Esta exigencia complica bastante la justificación de estos gastos, en la medida en que obligaría a pedir una factura completa e individualizada de cada comida que se realice. Ahora bien, la propia redacción del artículo 106.4 de la LGT permite que se admitan otros medios de prueba distintos a la factura completa, al que se le atribuye solo un carácter preferente. En cualquier caso, habrá que estar al desarrollo reglamentario de esta norma, si es que se produce, o a la subsiguiente práctica administrativa para ver el alcance con el que se exige este deber de justificación.

Ahora bien, la posesión de la factura acreditativa del gasto no es suficiente para que este resulte deducible. Como se ha indicado, el contribuyente normalmente debe probar la vinculación del gasto con la actividad económica y su correlación con los ingresos. Es precisamente en este aspecto donde se han producido los mayores conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con los gastos de manutención. Sin embargo, la nueva regulación no establece nada al efecto, por lo que no ayudará a superar esta cuestión, de tal modo que puede ser un foco importante de problemas en el futuro. Además, se trata de gastos con los que la Administración ha sido especialmente estricta a la hora de analizar la vinculación con la actividad empresarial o profesional. De hecho, a través de la jurisprudencia se conocen supuestos en los que la Administración ha rechazado los gastos de manutención en supuestos en los que ha admitido la deducibilidad del resto de los gastos en los que se ha incurrido en un viaje³⁷. Por su parte, la postura mayoritaria de

³⁶ Dicho precepto establece en su primer párrafo que «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».

³⁷ En concreto se trata de la STSJ de Galicia de 30 de septiembre de 2015 (rec. núm. 15629/2014 –NFJ060461–), relativa a la deducción de unas cuotas de IVA de gastos de manutención de clientes que la inspección rechazó pese a

los tribunales en los casos sobre los que han debido pronunciarse ha sido considerar que los gastos de comidas no eran deducibles, al no quedar suficientemente probada su vinculación con la actividad. Téngase en cuenta que en muchas ocasiones se disponen de meras facturas simplificadas que no identifican al destinatario de la operación y rara vez se tiene información relevante que vincule estos gastos con la actividad empresarial o profesional desarrollada por el contribuyente, pues para ello habría que probar la realidad de cada desplazamiento o visita realizada y su relación con dicha actividad. Así lo han señalado diversos Tribunales Superiores de Justicia, como el de Canarias³⁸, La Rioja³⁹, Andalucía (sede en Málaga)⁴⁰, Madrid⁴¹ o Castilla y León (sede en Burgos)⁴². Por su parte, en un caso en el que el gasto deducido se correspondía con el importe de las dietas exentas se

haber admitido los de alojamiento de las mismas personas. En el fundamento jurídico tercero señala que «... no parece que el examen global de la misma permita distinguir entre lo que son gastos de alojamiento y lo que son gastos de restauración, cuando unos y otros se refieren a la misma visita de técnicos, fechas y personas» y que «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».

- ³⁸ STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), fundamento jurídico primero: «En cuanto a los gastos de comidas, con independencia de que no se identifica el destinatario, con lo cual no se puede afirmar que sea un gasto del recurrente y no de otra persona, resulta además que se desacreditan cuando responden a comidas llevadas a cabo en sábados y domingos, no existiendo, nuevamente, ninguna prueba que vincule esos gastos con la actividad profesional (partes, órdenes de trabajo, etc.)».
- ³⁹ STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), fundamento jurídico sexto: «La Sala comparte el criterio de la Administración porque, en principio, los gastos de comidas son inherentes a las personas y por tanto ha de acreditarse que los citados gastos de comida están relacionadas con las actividad profesional desarrollada» y que «... es necesario acreditar que los citados gastos estaban relacionados con la actividad profesional que estaba realizando (obras, proyectos, visitas a las obras, etc.) y nada de ello ha intentado acreditar o argumentar. En definitiva, nos encontramos ante una insuficiencia de prueba para acreditar la deducibilidad de los gastos pretendidos por el demandante».
- ⁴⁰ La STSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 14 de octubre de 2014 (rec. núm. 353/2012 –NFJ057863–), fundamento jurídico tercero, señala en relación, entre otros, con los gastos de comidas, que «la Sala comparte el criterio del TEARA, toda vez que acreditada la realidad del gasto, no consta en cambio probado que el mismo derive directamente de su relación profesional con terceros en el ejercicio de su actividad, ni que exista correlación con los ingresos, ni su exclusiva afección a la actividad profesional que desarrolla el actor». Por su parte, la Sentencia del mismo tribunal de 25 de mayo de 2015 (rec. núm. 227/2014 –NFJ060409–), fundamento jurídico segundo, señala en relación con las comidas «que no se demuestra que sean inherentes o necesarios a la actividad económica del mismo, al no tratarse de gastos que tengan una vinculación específica con esta».
- ⁴¹ STSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (rec. núm. 102/2013 –NFJ059198–), fundamento jurídico quinto: «Lo mismo cabe decir de los gastos de comidas y viajes, cuya deducibilidad fue rechazada por la administración, y que la propia actora ni siquiera individualiza en la demanda, sin que se haya acreditado su vinculación con la actividad de abogada».
- ⁴² STSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 492/2010 –NFJ068169–), fundamento jurídico octavo: «Se pretende también que le sea admitida la deducción del IVA por comidas que dice son de trabajo. Teniendo en cuenta que no ha quedado demostrado que tales gastos se correspondan inequívocamente con la actividad realizada, así como la necesidad de que se han producido para la obtención de ingresos. Y es que ante esta Sala siguen sin probarse los presupuestos necesarios para que sean deducibles aquellos gastos; es decir, que además de estar recogidos en los oportunos documentos justificantes de los mismos, es decir, facturas, recibos, etc., conforme las exigencias legales, además es preciso acreditar su correlación y vinculación con el desarrollo de la actividad».

exigió que se justificara la relación de la comida con las necesidades de la actividad económica, al considerarse que salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a dicha actividad no se debe admitir que estos gastos sean deducibles, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas⁴³. Además, se ha considerado que estas dificultades probatorias no deben ser una excusa que permita la deducción de estos gastos sin las debidas exigencias. Particularmente debe ser así para los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa simplificada, en la medida en que pueden deducir hasta un 5% de los rendimientos netos por gastos de difícil justificación, de tal modo que los gastos de manutención de escasa cuantía cuya prueba no resulta sencilla se podrían considerar incluidos dentro de esta cifra de gasto que se aplica a modo de *forfait*⁴⁴.

Cuando el gasto se realice en la localidad donde esté situada la actividad económica cabría, a nuestro juicio, cualquier justificación razonable relativa a la conveniencia de que se realice la comida fuera del domicilio del empresario o profesional. En este sentido, nada excluye que se pueda alegar la necesidad de que la pausa de la comida dure el tiempo mínimo para que se pueda reemprender la actividad económica de forma inmediata. Ahora bien, cuando el gasto se corresponda con un desplazamiento del titular de la actividad a un municipio distinto se ha de probar la vinculación del desplazamiento con la actividad para evitar que puedan deducirse por esta vía gastos personales realizados en un viaje de ocio. La cuestión es qué prueba se considera suficiente para que se entienda acreditada dicha vinculación con la actividad profesional. A estos efectos, se ha de destacar la doctrina del TSJ de Castilla-La Mancha en la Sentencia de 15 de julio de 2003. El tribunal reconoce que no es exigible una acreditación individual de que cada gasto esté vinculado con dichas actividades, pues dicha prueba es muy compleja. En todo caso se puede llevar a la convicción de la existencia de dicha vinculación mediante la presentación de una serie de indicios que permitan ofrecer al menos una apariencia de que con carácter general tales gastos se realizan en el desarrollo de la actividad. En este sentido, entre los indicios que deben llevar a esta convicción se citan, entre otros, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen

⁴³ En este sentido, la Resolución del TEAR de La Rioja de 1 de agosto de 2012 (citada por la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 [rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–], fundamento jurídico sexto, en la que hace suyos estos argumentos), establece que «... respecto a la deducibilidad de los contabilizados como *gastos de representación*, correspondientes a dietas y comidas, el interesado no ha probado que dichos gastos sean necesarios para la generación de ingresos de la actividad, pues no acredita la vinculación de los mismos con la generación de los ingresos profesionales. En ningún caso los gastos puntuales en que se incurra por "comidas" o manutención en general pueden tener, salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a una actividad económica, la consideración de deducibles para el cálculo del rendimiento neto de la actividad profesional en el IRPF, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas».

⁴⁴ Así lo ha señalado la STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), en cuyo fundamento jurídico primero defiende que «el hecho de que, como afirma el recurrente, estos gastos sean irrelevantes y que resulte difícil justificar su relación con la actividad profesional, no es excusa, precisamente porque el artículo 30.2 del Real Decreto 439/2007 sale al paso de estos supuestos cuando permite reducirse hasta un 5% sobre el rendimiento neto».

trabajos o que se realicen en días laborables. Pero, además, será fundamental que no se deduzcan facturas que no estén vinculadas claramente con la actividad económica, pues en tal caso puede surgir una duda razonable sobre todos los gastos deducidos⁴⁵. De hecho, en el caso enjuiciado el tribunal consideró que no se había probado la vinculación con la actividad al detectar diversas anomalías en las facturas presentadas, como el hecho de que la mayoría se habían efectuado en una ciudad en la que no se realizaba el mayor volumen de trabajo de la empresa, o que existían facturas correspondiente a localidades en las que no constaba que se hubiera realizado trabajo alguno o de comidas o cenas celebradas en días festivos. Se considera que cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el contribuyente le corresponde a este aportar las pruebas oportunas para acreditar la relación de cada factura con la actividad⁴⁶. Así, no hay una prohibición de que los gastos se realicen en días no laborables, pero es fácil presumir que en estos casos se están tratando de deducir gastos personales del contribuyente, por lo que en tales supuestos se deberá ser más exigente con la prueba que acredite su vinculación con la actividad.

⁴⁵ El fundamento jurídico cuarto de la STSJ Castilla-La Mancha de 15 de julio de 2003 (rec. núm. 694/1999 –NFJ068170–) señala lo siguiente: «El segundo punto de discusión es el relativo a las deducciones por facturas de comidas en bares y restaurantes. La Administración rechazó la deducción por considerar que no hay prueba alguna de que estos gastos sean necesarios para la obtención de los rendimientos. El actor señala también aquí que no puede exigir la acreditación individual de que cada gasto esté vinculado a las actividades profesionales de los empleados de la sociedad, pues ello resulta imposible, y que en cualquier caso se trata de gastos moderados que se explican por la necesidad de comer en los pueblos a los que aquellos se desplazan para la realización de sus funciones profesionales. Ahora bien, precisamente porque es cierto que no cabe acreditar uno por uno la vinculación del gasto a la finalidad profesional, sino solamente presentar una apariencia de tal (así, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen trabajos, que sean en días laborables, etc.) será fundamental la ausencia, entre las facturas presentadas, de cualquiera que, por sus circunstancias objetivas, pueda llevar a concluir que no se encuentra ligada a la actividad profesional de la sociedad, pues en tal caso surgirá la duda razonable sobre todas y sobre si el contribuyente no ha aprovechado las dificultades probatorias de este concepto para incluir gastos puramente particulares, lo cual hará necesario entonces confirmar el criterio administrativo, pues será imposible ya creer en la leal actuación del contribuyente en relación con ninguna de las facturas incluidas y surgirá la duda sobre todas ellas» y que «... por mucho que los gastos no sean excesivos, no presentan un panorama de regularidad que permita presumir que son gastos necesarios de la actividad profesional, sino, por el contrario, generan una fundada sospecha de que se han incluido gastos puramente particulares. No obstante, todavía quedaba la posibilidad de demostrar lo contrario, pero ello no se realiza y por eso se rechaza, correctamente, la deducción. Resumiendo lo hasta aquí razonado, diremos que es cierto que no puede reclamarse del sujeto pasivo una prueba cumplida de que cada gasto de esta clase se encuentra ligado a su actividad profesional. Pero que, no obstante ser ello así, cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, entonces pasa a ser carga suya el explicarla cumplidamente y el aportar las pruebas pertinentes, sin las cuales no cabe admitir la deducción».

⁴⁶ *Ibidem*, fundamento jurídico cuarto: «Si nos centramos en el ejercicio de 1992, vemos que se presentan 50 facturas. Pues bien, de ellas 30 se refieren a comidas o cenas en restaurantes de Madrid, lo cual no guarda la más mínima relación con el número de trabajos realizados ese año en la capital (cuatro). Además, hay comidas en..., lugares en los que no consta que se realizase trabajo alguno. En otros ejercicios llegamos a encontrar factura emitidas en restaurantes... [de diversas localidades] y, de nuevo, numerosas facturas de Madrid sin conexión con el número de trabajos allí realizados. Por último, hay facturas que se refieren a comidas cenas realizadas en días festivos, como el 6/9/92, 23/8/92, 26/7/92, entre otras, lo cual tampoco casa con la idea de comidas necesarias en desplazamiento relacionados con los proyectos».

Finalmente, debe tenerse en cuenta que estos gastos se refieren a las comidas del titular de la actividad, pero ello no es obstáculo para que el contribuyente pueda deducir los gastos por las comidas realizadas con clientes y proveedores, que, en principio, no se sujetarían a los señalados límites, sino al que establece el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (1 % del importe neto de la cifra de negocios). A nuestro juicio, la nueva norma no incide en relación con este tipo de gastos, por lo que los problemas que existen hasta ahora se seguirán reproduciendo en el futuro.

3.2.2. La cuantía del gasto deducible

El segundo aspecto relevante es la determinación de la cuantía del gasto diario por manutención de los empresarios o profesionales que resulta deducible. Si se pretendía equiparar el régimen de los trabajadores autónomos con el de los trabajadores dependientes, perceptores de rentas del trabajo, se podía haber optado entre dos posibilidades que ya estaban reguladas en la LIRPF. Una primera opción hubiera sido hacer referencia a las cuantías de los tiques restaurante, lo que habría permitido al empresario o profesional deducir las cuantías que para los trabajadores dependientes se encuentran exentas de gravamen y que ascienden a 9 euros diarios⁴⁷. La segunda opción, que ha sido la que finalmente se ha elegido, era remitirse a las cantidades exoneradas de gravamen en concepto de dieta, cuya cuantía diaria asciende como mínimo a 26,67 euros, aunque pueden ser cantidades superiores si se trata de un desplazamiento al extranjero o se pernocta en un lugar diferente al del domicilio habitual del empresario o profesional. Por tanto, entre las dos opciones señaladas, se ha elegido la más ventajosa para el contribuyente.

Ahora bien, también se podría haber optado por una regulación completamente diferente de la que se establece en relación con los trabajadores dependientes, pues la situación de estos es muy diferente a la de los empresarios y profesionales, de tal forma que la remisión a los límites de las dietas exentas puede no resultar satisfactoria a estos efectos. Así ocurre desde hace algún tiempo en las leyes reguladoras del IRPF en los territorios forales. En ellas se reconoce la deducción del 50 % de diversos gastos por relaciones públicas, entre los que se encuentran los servicios de restauración, si bien se establece un límite máximo para el conjunto de esos conceptos que se determina en el 5 % del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo⁴⁸. Preci-

⁴⁷ En este sentido, la enmienda n.º 150 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana en el Congreso pretendía que tuvieran la consideración de gasto deducible «los derivados de la adquisición de vales o cheques de comida para la alimentación diaria, de forma equivalente a la establecida por el artículo 42.3 a) para las rentas en especie», con el fin de equilibrar la situación fiscal de los trabajadores autónomos y asalariados.

⁴⁸ En este sentido, en relación con el territorio de Bizkaia la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, establece en el artículo 27.4 lo siguiente: «Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por 100 de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por 100 del volumen de ingresos del

samente en el trámite en el Congreso algún grupo pretendió introducir una norma inspirada en la regulación establecida en los territorios forales, pero la enmienda no fue aceptada⁴⁹.

Como se ha indicado, la norma finalmente aprobada se remite para la determinación del gasto deducible a lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que hace depender dicha cuantía de los siguientes factores:

1. Que no se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En caso de que el desplazamiento sea en España la cantidad deducible será 26,67 euros/día, mientras que si se produce en el extranjero ascenderá a 48,08 euros/día.
2. Que se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En este caso los gastos de manutención ascenderán a 53,34 euros/día cuando el desplazamiento se produzca en España y 91,35 euros/día, cuando el mismo tenga lugar en el extranjero.

La siguiente cuestión que debe plantearse a efectos de determinar la cantidad deducible es qué ocurre cuando las cantidades gastadas sean superiores o inferiores a los importes señalados para las dietas exentas. En uno y otro caso las reflexiones que hay que realizar son bastante diferentes. Si las cantidades gastadas son inferiores, la cuestión que se debe dilucidar es si resulta deducible el importe efectivamente gastado o si, en todo caso, se puede deducir el mínimo de 26,67 euros. En el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, se considera que las cuantías anteriores se establecen «como límite diario»⁵⁰, por lo que tan solo se trata de un límite máximo. Por tanto, si la cuantía del gasto es inferior a los límites correspondientes a las dietas exentas tan solo se podrá deducir el importe realmente satisfecho. En consecuencia, se podrá deducir la cantidad que se haya satisfecho cada día, con el límite máximo de los importes señalados a estos efectos en el artículo 9 del RIRPF.

contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». Una redacción similar se contiene en el artículo 27.4.^a de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, relativa al territorio de Álava, así como en el artículo 27.4.^a a) de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que tan solo introduce alguna variación en cuanto al cómputo del límite anual máximo.

⁴⁹ Se trata de la enmienda n.º 78 del Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso que incluía en el artículo 30.2 de la LIRPF una regla 8.^a, con el siguiente contenido: «8.^a Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por ciento de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por ciento del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». En la justificación de esta enmienda se indica que «... por idénticas razones de seguridad jurídica, se propone incluir también en el IRPF una regulación sobre otros gastos (relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, y regalos y obsequios) cuya deducibilidad resulta dudosa y muy conflictiva, tal y como también han hecho hace tiempo las Haciendas forales vascas».

⁵⁰ Según reconoce el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «el importe deducible por este concepto tendrá como límite diario las mismas cuantías que para gastos de manutención se establecen para trabajadores por cuenta ajena en el Reglamento del IRPF».

De este modo, cuando el gasto de mantenimiento exceda de las cantidades señaladas en concepto de dieta solo se podrá deducir hasta este importe, aun cuando se pudiera justificar una cantidad superior. Se ha de recordar que este era el criterio que había defendido la DGT en diversas consultas, al considerar que el gasto de mantenimiento excesivo satisfacía en mayor medida las necesidades personales que las propias de la actividad, lo que justificaba su no deducibilidad. En definitiva, el cambio operado en la normativa lo único que hace es dar una cobertura legal a las tesis que hasta el momento había mantenido la DGT en la interpretación de esta materia, pues debe tenerse en cuenta que dicho órgano utilizaba una norma que era aplicable únicamente a quienes obtuvieran rendimientos del trabajo, pero no a los empresarios o profesionales cuyas rentas se calificaran como rendimientos de la actividad económica. Por tanto, lo que ha hecho la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es imponer legalmente el criterio que hasta el momento había defendido la Administración tributaria.

Una última cuestión relacionada con la cuantía del gasto es que la reforma realizada en el ámbito del IRPF también va a tener consecuencias en el IVA, dada la conexión que se establece entre ambos impuestos en relación con este tipo de gastos. Téngase en cuenta que el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA determina que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por «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 IRPF o del IS»⁵¹. Por ello, en la medida en que la norma aprobada limita la deducción del gasto en el IRPF también supone una limitación de la cuota de IVA que resulta deducible, de tal modo que en caso de que el importe del gasto supere las cantidades que se consideran deducibles en el IRPF tan solo será posible una deducción parcial de las cuotas soportadas. Así en el caso de una factura de 50 euros, más el correspondiente IVA del 10%, por una comida realizada en territorio español cuando el contribuyente no haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del perceptor, la cuota deducible ascenderá a 2,67 euros (10% s/26,67). El resto de la cuota soportada no será deducible ni podrá ser considerada como un mayor importe del gasto en el IRPF, al haber superado el límite máximo establecido al efecto.

⁵¹ La Consulta de la DGT de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–) señala lo siguiente: «Por consiguiente, cuando el gasto correspondiente sea deducible a los efectos citados, las cuotas del IVA correspondientes a los servicios de desplazamiento o viajes y de hostelería y restauración, en la medida en que quepa considerarlos prestados al profesional consultante, serán igualmente deducibles, siempre que se cumplan el resto de requisitos que se contienen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, lo dispuesto por el artículo 97, que establece como requisito para poder ejercitar el derecho a la deducción el estar en posesión de la factura original expedida por el prestador de los servicios y en la que ha de figurar como destinatario de los mismos el profesional consultante. En consecuencia, el profesional consultante 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 de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF».