

### Deducibilidad de los gastos profesionales en el IRPF

Una de las cuestiones más conflictivas en cuanto a la tributación de los profesionales liberales (abogados, auditores, médicos, arquitectos) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estriba en determinar cuáles de los gastos incurridos por estas personas físicas pueden ser deducidos a efectos de determinar la parte de la base imponible del IRPF que corresponde a las rentas de actividades económicas. Fruto de esta complejidad es la aparición de numerosos conflictos entre los contribuyentes y los órganos de gestión e inspección sobre la materia que han generado una destacada intervención de los Tribunales de Justicia.

De entre las cuestiones que más pronunciamientos judiciales han provocado destacan la posibilidad de considerar determinados bienes como los automóviles de turismo o viviendas parcialmente empleadas para el desarrollo de la actividad profesional afectos o no a las actividades profesionales o la deducibilidad a efectos del IRPF de determinados gastos que pueden considerarse como de naturaleza personal como los de comidas, vestuario o atenciones a clientes.

### Bienes afectos a la actividad profesional y gastos deducibles vinculados

El artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula la cuestión de los bienes afectos a actividades económicas en el sentido de determinar cuáles son los que van a merecer tal consideración.

Así, son bienes afectos a la actividad económica los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad sin que se incluyan los bienes de esparcimiento y recreo o los bienes de uso particular por el titular de la actividad económica y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los rendimientos. Nunca podrán considerarse como

bienes afectos a la actividad los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

En cuanto a la cuestión de la afectación parcial de bienes inmuebles a la actividad económica, el artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé como regla general la posibilidad de la afectación parcial que únicamente afectará a aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

Junto a esta regla general, existen unas reglas especiales aplicables a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Sólo se admite la afectación parcial a fines profesionales y a fines particulares de los siguientes vehículos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

La aplicación concreta de estas reglas, aparentemente claras, ha sido la cuestión problemática en la cual se ha materializado la actuación jurisprudencial.

#### - Bienes inmuebles

A partir del contenido de la regulación de esta materia la Dirección General de Tributos emitió una serie de consultas sobre la deducibilidad de los gastos vinculados con un inmueble parcialmente afectado a actividades económicas.

**Así, en la resolución DGT V0801-07, de 17 de abril de 2007 se expone que:**

- **El contribuyente tiene derecho a deducir la parte proporcional de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda como son los de amortización, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tasa de basuras, comunidad de propietarios...**
- **Sin embargo, se excluye el derecho del contribuyente a deducir los gastos derivados de suministros como los de agua, luz, gas, teléfono... sin que se pueda aplicar la regla de prorrateo que se aplica a los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda.**

Sin embargo, **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 354/2015, de 3 de marzo**, sostiene una tesis diferente respecto de los gastos derivados de suministros en los casos de afectación parcial (*“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 los inmuebles”*).

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 298/2013, de 14 de marzo**, admite la deducibilidad de los gastos por IBI, seguro del hogar e intereses de préstamo hipotecario en relación con la superficie de la vivienda afecta al desarrollo de la actividad de telemedicina. Se excluye como condición de prueba de la afectación parcial la necesidad de que tal afectación parcial se incluya en los contratos de prestación de servicios entre el médico y la empresa para la que presta sus servicios.

Se admite la afectación de locales al desarrollo de la actividad de administrador concursal mediante **la aportación de la siguiente documentación: la concesión de licencia de apertura de despacho, naturaleza de los locales, recibos de consumos que prueban su uso. Estos documentos contrastan con el hecho de que la Administración no ha efectuado ninguna averiguación o inspección “in situ” de los locales (STSJ de Galicia número 325/2015)**.

#### - Vehículos de turismo

En relación con la afectación de un vehículo de turismo, se ha de partir de la idea de que la legislación únicamente admite la afectación exclusiva a la actividad y no admite la afectación parcial a la actividad. Por lo tanto, **la deducibilidad de los gastos vinculados con la adquisición y mantenimiento de un automóvil está condicionada a la afectación completa del mismo a la actividad profesional. En consecuencia, es el contribuyente que tiene la carga de probar esta afectación exclusiva del automóvil a la actividad profesional lo cual resulta una cuestión compleja no bastando la aportación de la prueba de que se es titular de otro automóvil (STSJ de Madrid número 354/2015, de 3 de marzo)**. A *sensu contrario*, aunque el profesional utilice el vehículo para la realización de desplazamientos de carácter profesional al no ser la utilización del vehículo exclusiva no se podrá considerar como afecto al vehículo y, como consecuencia de ello, no serán deducibles los gastos vinculados al mismo.

Como consecuencia de la exigencia de exclusividad profesional en el uso, los órganos de comprobación e inspección y también las resoluciones judiciales se centran en demostrar la no exclusividad del uso del vehículo ya que tal circunstancia conlleva, automáticamente, la negación de la deducibilidad del gasto incurrido por el profesional.

**En la STSJ de Madrid número 251/2013, de 7 de marzo, se negó la deducibilidad de los gastos incurridos en la adquisición y mantenimiento del vehículo ya que la afectación era del 71,42% o cinco séptimas partes y no suponía una afectación completa.**

**En la STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 135/2013, de 19 de marzo, se niega la afectación de un vehículo a una actividad empresarial puesto que en la base de datos consta únicamente un vehículo de turismo titularidad del profesional.**

**En las SSTSJ de la Comunidad Valenciana números 850/2013, de 18 de junio, 296/2014, de 11 de febrero, y 1047/2014, de 28 de marzo, se niega la afectación de un vehículo de turismo ya que, aunque se admite el uso del vehículo de turismo para desplazamientos profesionales del contribuyente, no se puede probar que la utilización del vehículo fuera única y exclusivamente vinculada y afecta a la actividad profesional.**

**La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 325/2015, de 8 de junio, niega la afectación exclusiva del vehículo al calificar los dos vehículos pretendidamente afectos como vehículos de lujo lo que conlleva que sean difícilmente sustraibles o ajenos a la satisfacción de necesidades personales o particulares.**

Se proponen algunos medios de prueba de la afectación exclusiva del vehículo de turismo a las actividades profesionales del contribuyente en **las SSTSJ de la Comunidad Valenciana números 850/2013, de 18 de junio, y 296/2014, de 11 de febrero**, se puede leer que *“la exigencia de prueba que se hace al actor no debe entenderse como la exigencia de una prueba diabólica, ya que la prueba del hecho que aquí se controvierte, siempre es posible a partir de determinados datos, como puede ser el tipo de vehículo, el acondicionamiento del mismo, la distancia recorrida y los días y horas en la que se se ha hecho, etc. de modo y manera que esta alegación tampoco sirve para anular la decisión administrativa impugnada, debiéndose destacar que **dentro de las pruebas indiciarias exigibles, hay una que puede ser reclamada, a saber: la indicación por el actor del número de kilómetros anualmente recorrido por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas realizadas al año, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a***

*la otra. Ciertamente ello puede requerir de la empresa la llevanza de registros de utilización del vehículo, y la preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas, pero no es una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100%, demostración que, aunque no pueda ser absolutamente exhaustiva o indiscutible, sí debe ser suficientemente convincente.”*

En la **Sentencia del TSJ de Asturias, número 266/2014, de 31 de marzo**, se analiza la deducibilidad de los gastos derivados de la titularidad de dos vehículos de turismo por parte de una comunidad de bienes dedicada a la actividad de abogacía. **Se admite en la misma la afectación completa de los vehículos al desarrollo de la actividad económica en razón del hecho de que los miembros de la comunidad de bienes son titulares de otros tres vehículos de turismo que quedan afectados a desplazamientos particulares y por el número de kilómetros recorridos por los afectos a la comunidad.**

En las **Sentencias del TSJ de Cataluña números 257/2014, de 20 de marzo, y 490/2014, de 4 de junio**, se admite la afectación completa de un vehículo de turismo por parte de una abogada al acreditar la necesidad del vehículo para la realización de desplazamientos profesionales y la titularidad de un segundo vehículo. La admisión de la afectación completa conlleva la admisión de los gastos vinculados a la utilización del vehículo.

### Otros gastos profesionales

Los Tribunales Superiores de Justicia han debido declarar la deducibilidad o no de determinados gastos incurridos por los profesionales en numerosas ocasiones. Para decidir sobre los supuestos de hecho planteados y admitir unos determinados gastos como gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la renta derivada de la realización de actividades económicas es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los gastos estén vinculados a la actividad económica desarrollada.
- b) Que se encuentren convenientemente justificados.
- c) Que se hallen registrados en la contabilidad o en los libros registros del contribuyente.
- d) Que los gastos tengan relación directa con la actividad profesional y que sean necesarios para el desarrollo de la misma.**

En los numerosos expedientes que han dado lugar a la intervención de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, las Salas han decidido sobre la deducibilidad analizando el cumplimiento de los requisitos anteriores.

<b>Cursos de inmersión lingüística en inglés desarrollados en Canadá y Estados Unidos por un abogado</b>	Se admite la deducibilidad por la STSJ de Galicia número 317/2015, de 8 de junio.
<b>Gastos por la compra de ropa y de restaurantes por parte de una abogada</b>	Se admite la deducibilidad de los gastos incurridos al estar correlacionados con los ingresos profesionales puesto que se trata de gastos que no son inadecuados ni desproporcionados por su cuantía  SSTSJ de Cataluña números 257/2014, de 20 de marzo, y 490/2014, de 4 de junio.
<b>Gastos de comunidad de propietarios derivados del alquiler de un local comercial</b>	Se admite la deducibilidad del gasto justificado mediante varios certificados emitidos por entidades de administración de fincas  STSJ de Cataluña número 459/2012, de 26 de abril
<b>Gasto efectuado en la adquisición de dos batas de farmacéutico</b>	Se admite la deducibilidad  STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 135/2013, de 19 de marzo.
<b>Pagos por la póliza de seguros referida a un local comercial</b>	Se admite la deducibilidad  STSJ de la Comunidad Valenciana número 23/2013, de 16 de enero
<b>Gastos de alquiler de un local destinado a diseño gráfico que no coincide con el lugar declarado en el alta de actividad</b>	Se admite la deducibilidad puesto que existen elementos de prueba que justifican cuál es el verdadero local de actividad (facturas de servicios profesionales, resumen anual de retenciones sobre arrendamientos, modificación de datos censales indicando el nuevo domicilio de la actividad)  STSJ de la Comunidad Valenciana

	núm.135/2014, de 28 de enero.
<b>Gastos derivados de un préstamo bancario contratado para hacer frente al pago de deudas tributarias y de sanciones</b>	No se admite la deducibilidad puesto que no se puede pretender la deducción de los gastos de financiación de una deuda tributaria que no es deducible como gasto  STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 135/2013, de 19 de marzo.
<b>Gastos por intereses derivados de la compra de un local mientras el mismo no está en funcionamiento</b>	No se admite la deducibilidad puesto que uno de los requisitos exigibles para admitir la deducibilidad consiste en el hecho de que el inmueble se encuentre en condiciones de funcionamiento  STSJ de Asturias número 939/2014, de 24 de noviembre
<b>Gastos por amortizaciones de cuadros, litografías y otros elementos decorativos</b>	No se admite la deducibilidad puesto que estos elementos del activo, en principio, no sufren una depreciación ni por su uso, ni por el transcurso del tiempo ni por causas tecnológicas  STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 223/2014, de 7 de octubre
<b>Gasto efectuado por el titular de una farmacia de colegio profesional del farmacéutico adjunto</b>	No se admite la deducibilidad dado que la relación existente entre el titular de la farmacia y el farmacéutico adjunto es una relación laboral por lo que los gastos de colegiación de este último son obligación de éste y no del farmacéutico titular  STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 135/2013, de 19 de marzo.
<b>Gastos por relaciones públicas y atenciones a clientes</b>	No se admite la deducibilidad ya que no se ha acreditado la correlación entre estos gastos y la obtención de ingresos, muchos de los gastos carecen de justificante y en otros justificantes no es posible conocer cuál es el destinatario

<p><b>Gasto por estancia en un parador y lentes</b></p>	<p>final de los bienes</p> <p>STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) número 223/2014, de 7 de octubre</p> <p>No se admite la deducción ya que no se aporta la prueba directa del gasto con la actividad económica desarrollada</p> <p>STSJ de la Comunidad Valenciana número 850/2013, de 18 de junio</p>
<p><b>Billetes de avión a Barcelona</b></p>	<p>No se admite la deducibilidad por la STSJ de Galicia número 317/2015, de 8 de junio, puesto que no se ha justificado la relación directa del gasto con el ejercicio profesional de abogado.</p>
<p><b>Gastos justificados mediante tiquets o recibos</b></p>	<p>No se admite la deducibilidad ya que en estos documentos no consta el destinatario de los bienes o servicios</p> <p>STSJ de la Comunidad Valenciana número 850/2013, de 18 de junio</p>
<p><b>Gastos vinculados al uso de vehículo y a comidas de trabajo</b></p>	<p>No se admite la deducibilidad ya que los gastos son muy elevados (los gastos por comidas ascienden a 21.542,36 euros)</p> <p>STSJ de Cataluña número 97/2013, de 1 de febrero</p>



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en [www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)

