

COMENTARIO A LAS MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN LA LEY 6/2017 DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO



LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

La Ley del Trabajo Autónomo introduce en la LIRPF una nueva regulación relativa a dos gastos deducibles de los rendimientos netos de las actividades económicas: gastos por suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual y gastos de manutención del titular de la actividad.

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), ha incorporado diversas medidas de índole tributaria que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2018 (disp. final 13.^a a). El título V de la norma que las introduce se encabeza con el nombre de «Medidas para clarificar la fiscalidad de los trabajadores autónomos». Sin embargo, la reforma es mucho más limitada de lo que sugiere este título. En concreto, dicha norma ha modificado la regla 5.^a del art. 30.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), introduciendo una nueva regulación relativa a dos gastos deducibles de los rendimientos netos de las actividades económicas. La primera medida se refiere a los gastos por suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual, estableciendo la norma una determinación objetiva del importe de dicho gasto. La segunda regula los gastos de manutención del propio contribuyente, de tal modo que, por un lado, se somete su deducción al cumplimiento de determinados requisitos y, por otro, se

limita la cuantía de dicho gasto. Como se puede ver, desde un punto de vista objetivo la reforma es muy limitada, de tal modo que no afectará a la mayor parte de empresarios o profesionales. No obstante, aún lo podría haber sido más desde el punto de vista subjetivo si se hubiera aplicado, tal y como establecía la propuesta inicial, únicamente a los contribuyentes sujetos al régimen de estimación directa simplificada. No obstante, la norma finalmente aprobada resulta de aplicación a las dos modalidades de estimación directa, lo que es una medida acertada en tanto que no había ningún motivo para esta diferencia de trato.

Por otra parte, la medida que podía haber tenido una mayor repercusión en la práctica desapareció de la Proposición inicial en el trámite inicial en el Congreso —posiblemente por su coste recaudatorio—. Se trataba de equiparar la regulación en el IRPF y en el IVA de los gastos relativos a la adquisición o alquiler de los vehículos de turismo que se afecten, total o parcialmente, a la actividad empresarial o profesional. Dicha norma habría permitido eliminar la exigencia de que el contribuyente pruebe la afectación exclusiva del vehículo a la actividad como requisito para la deducción del gasto en el IRPF, pues en dicho impuesto habría regido también la presunción de afectación del vehículo del 50% que se aplica, con carácter general, en el IVA, salvo que se pruebe un porcentaje de uso diferente. Sin embargo, como se ha indicado, esta norma desapareció durante la tramitación parlamentaria, sin que haya sido recuperada con posterioridad, pues en el Senado se aprobó sin modificaciones el

texto remitido por el Congreso, lo que ha reducido notablemente el impacto práctico de la nueva normativa.

1. *Gastos por determinados suministros cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual*

En cuanto a la reforma finalmente aprobada, la nueva letra *b)* del precepto señalado establece que tendrán la consideración de gasto deducible «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% 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».

En el caso de viviendas parcialmente afectas a la actividad, la Administración ha admitido con carácter general la posibilidad de deducir los gastos de titularidad o alquiler de los inmuebles, en la proporción en la que se encuentre la parte afecta en relación con la superficie total (amortización o cuota de alquiler, comunidad, IBI, tasa de basuras, gastos de financiación seguros, etc.). No obstante, ha negado durante años la posibilidad de deducir los gastos de los suministros necesarios para la habitabilidad del inmueble, al considerar que solo era posible su deducción si se demostraba que el consumo estaba vinculado exclusivamente a la actividad económica, lo que solo era posible si se disponía de un doble contador de cada suministro (Consultas de la DGT de 22 de noviembre de 2006 [V2301/2006], 17 de abril de 2007 [V0801/2007], 13 de junio de 2012 [V1273/2012], 17 de julio de 2013 [V2382/2013] y 13 de marzo de 2015 [V0817/2015], entre otras muchas). No obstante, diversas resoluciones judiciales se habían manifestado en contra de este criterio administrativo, siendo particularmente relevante la STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2015 (rec. núm. 43/2013), que señaló que dicho criterio administrativo carecía de toda base legal, considerando que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible el uso del inmueble. También la STSJ de Galicia de 5 de mayo de 2010 (rec. núm. 15043/2009) admitió la deducción parcial de los gastos de luz y agua. Por su parte, en la Resolución de 10 de septiembre de 2015 (R.G. 4454/2014) el TEAC admitió la deducibilidad parcial de los gastos de suministros, si bien consideró que para la determinación del importe

deducible no era suficiente con determinar la proporción entre los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad económica en relación con la superficie total, sino que habría que tener en cuenta los días laborables y las horas en que se ejercía la actividad económica en el inmueble. En la medida en que dicha resolución fue dictada como consecuencia de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el fallo del TEAC vinculaba a todos los órganos administrativos, lo que obligó a la DGT a cambiar el criterio que hasta ese momento había defendido. Dicho cambio se produjo en las Consultas de 20 de enero y 5 de septiembre de 2016 (V0190/2016 y V3667/2016, respectivamente), en las que acogió como propio el criterio del TEAC.

En suma, la norma finalmente aprobada cuantifica el gasto teniendo en cuenta el criterio defendido por el TEAC y la DGT, aunque para facilitar su aplicación se establece un cálculo objetivo de las horas en las que se ejerce la actividad. En concreto, sobre el porcentaje de la vivienda que se encuentre afecto se aplicará un 30%. Así, en caso de que un 25% de la vivienda se encuentre afecta a la actividad, el porcentaje que se podrá deducir de los suministros será el 7,5% (25 x 30%). La norma finalmente aprobada es muy diferente de la que constituyó la propuesta inicial, que fijaba la deducción del gasto en un porcentaje fijo del 20% de los gastos de suministros. Este criterio era mucho más razonable, pues pretendía ser proporcional (aunque aplicando un coeficiente único) al porcentaje de uso de la vivienda en la actividad. Así es en la medida en que para determinar el porcentaje de deducción de los suministros no es un criterio adecuado el tiempo de uso efectivo del inmueble en la actividad, sino que se tiene que tener en cuenta que una parte importante del precio de tales suministros tiene que ver con la mera disponibilidad del servicio, abonándose numerosos conceptos que no están relacionados con el consumo. Por tanto, la reforma lo que ha hecho es legalizar el criterio administrativo que ya venía aplicando la DGT desde 2016, con la única novedad de determinar objetivamente el tiempo de ejercicio de la actividad en un 30% del total, con el objetivo de simplificar este cálculo. Es cierto que se permite que tanto la Administración como el contribuyente puedan establecer un porcentaje diferente, pero 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 el porcentaje legal está calculado para una jornada laboral semanal de 50,4 horas $[(50,4 \times 100)/168 = 30\%]$. Además, el esfuerzo probatorio que debería hacer

el contribuyente no se vería compensado con el incremento del gasto deducible. Si en el caso anterior el contribuyente probase una jornada laboral semanal de 70 horas se podría deducir el 10,42% de los gastos de suministros [$25 \times (70 \times 100)/168$], lo que supondría un incremento del gasto de un 2,92%.

Finalmente, esta nueva regulación en el IRPF supone introducir una importante diferencia con el tratamiento de esta misma cuestión en el IVA. A efectos de este último impuesto, salvo en el caso de los bienes de inversión, se exige la afectación exclusiva a la actividad de los bienes y servicios para que la cuota soportada sea deducible, por lo que no se contempla la posibilidad de deducción parcial de los gastos de suministros cuando la vivienda esté afecta en parte a la actividad. Esto hace que tenga aún menor interés la demostración de un porcentaje mayor de uso, pues la cuota de IVA soportada no va a ser deducible en ningún caso. Esta diferencia de trato puede contribuir, sin duda, a 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.

2. *Gastos de manutención del titular de la actividad*

En relación con los gastos de manutención la nueva letra c) del art. 30.2, regla 5.ª, de la LIRPF establece 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». Obviamente, la norma no incorpora un nuevo gasto que los contribuyentes puedan deducir únicamente desde su entrada en vigor. Los empresarios y profesionales ya deducen como gasto los importes reflejados en las facturas cuando las comidas tienen relación con la actividad económica, si bien la Administración trata de evitar en los procedimientos de comprobación que por esta vía se terminen deduciendo gastos personales o de ocio. Esto ha generado una enorme conflictividad, tanto por la dificultad de la justificación de la vinculación del gasto con la actividad como por la determinación de la cuantía deducible. Lo que hace la reforma es, por un lado, someter la deducción del gasto a determinados requisitos y, por otro, limitar el importe deducible.

En cuanto a los requisitos que se exigen para que los gastos de manutención resulten deducibles se establece, en primer lugar, la necesidad de que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y, en segundo lugar, que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. Se ha de advertir que son requisitos diferentes a los que exige el art. 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) para la exención de las dietas, artículo al que se remite el nuevo precepto solo para la cuantificación del gasto pero no para la determinación de los requisitos que resultan exigibles para que sea posible su deducción. Si bien se debe cumplir alguna condición adicional, como la prohibición del pago en efectivo, no se exige que el gasto se realice en una localidad diferente a aquella en la que se encuentra el centro de trabajo o el domicilio, por lo que este no es un requisito que deban cumplir los empresarios y profesionales a estos efectos.

En cualquier caso, además de estas condiciones particulares que establece el propio precepto, hay que tener en cuenta el resto de los requisitos que, con carácter general, se exigen a los gastos deducibles. Por tanto, se deberá justificar el gasto mediante la correspondiente factura y se deberá también probar su vinculación con el desarrollo de la actividad y su correlación con los ingresos. Es precisamente en este punto donde se han producido los mayores conflictos entre la Administración y los contribuyentes, por lo que la nueva norma no ayudará a superar esta cuestión. Téngase en cuenta que en relación con estos gastos la Administración es especialmente estricta a la hora de analizar su vinculación con la actividad empresarial o profesional y que, además, en muchos de los casos planteados ante los tribunales se ha avalado el criterio administrativo al considerar que no quedaba suficientemente probada dicha relación con la actividad (entre otras, se pueden citar la STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 [rec. núm. 392/2012], FJ 1.º; la STSJ de La Rioja de 31 de octubre 2013 [rec. núm. 231/2012], FJ 6.º; la STSJ de Andalucía [Sede de Málaga] de 14 de octubre de 2014 [rec. núm. 353/2012], FJ 3.º; la STSJ de Madrid, de 8 de abril de 2015 [rec. núm. 102/2013], FJ 5.º, o la STSJ de Castilla y León [Sala de Burgos] de 24 de febrero de 2012 [rec. núm. 492/2010], FJ 8.º). Así es porque en muchas ocasiones se disponen de meras facturas simplificadas que no identifican al destinatario de la operación y rara vez se dispone de información relevante que vincule estos gastos con la actividad desarrollada por el contribuyente.

Ahora bien, es cierto que la prueba directa e individual de que cada comida está relacionada con la actividad es prácticamente imposible, pero estas dificultades probatorias no pueden ser una excusa para que se permita la deducción de estos gastos sin las debidas exigencias. Por ello, algún tribunal ha considerado que deben aportarse indicios que permitan dar una apariencia de que con carácter general tales gastos se realizan en el desarrollo de la actividad, como podrían ser, entre otros, la prueba de que las comidas se desarrollan en lugares donde se han realizado trabajos, que no tengan lugar en días no laborables u otros similares, siendo, además, fundamental que no existan facturas que presenten anomalías, pues en tal caso puede surgir una duda razonable sobre todos los gastos deducidos (*vid.* la STSJ Castilla-La Mancha de 15 de julio de 2003 [rec. núm. 694/1999], FJ 4.º).

Ahora bien, el aspecto más relevante de la norma es el límite cuantitativo que impone. En realidad, lo que hace esta reforma es incorporar el criterio que, sin base legal, venía aplicando la DGT para cuantificar el gasto deducible (Consultas de 23 de enero y 24 de septiembre de 2013 [V0180/2013 y V2818/2013, respectivamente] y las de 26 de enero, 16 de abril y 3 de septiembre de 2015 [V0287/2015, V1183/2015 y V2535/2015, respectivamente]). Este centro directivo ha considerado que aquellos gastos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, no tendrán carácter deducible, en la medida en que vendrían a satisfacer, al menos en parte, necesidades personales y no las propias de la actividad económica. Precisamente, para determinar el importe del gasto que ha de considerarse normal y, en definitiva, deducible, ha tomado como cuantías orientativas los importes de las dietas exentas por desplazamientos de los trabajadores a que se refiere el artículo 9 del RIRPF. Lo que ha hecho la nueva letra c) del artículo 30.2, regla 5.ª, de la LIRPF, más que contribuir a que exista mayor seguridad jurídica, es legalizar el criterio que hasta ahora constituía solo una práctica administrativa, estableciendo unos límites máximos diarios para este gasto, cuya cuantía depende de varios factores. Así, cuando no se pernocte en un municipio distinto del lugar de trabajo o de residencia del pre-

ceptor, la cantidad máxima que se podrá deducir será 26,67 €/día, si el desplazamiento es en España, o 48,08 €/día, si se produce en el extranjero. Si se pernocta fuera de los municipios señalados el gasto deducible ascenderá, como máximo, a 53,34 €/día cuando el desplazamiento se produzca en España y a 91,35 €/día, cuando tenga lugar en el extranjero.

Además, esta limitación del gasto deducible a efectos del IRPF va a tener repercusión a efectos del IVA, pues en este impuesto solo se admite la deducción de las cuotas soportadas en comidas cuando los gastos sean deducibles en el IRPF o en el IS, de acuerdo con el art. 96.Uno.6.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, a partir de la entrada en vigor de esta norma las cuotas soportadas solo van a ser deducibles sobre la base que tenga la consideración de gasto deducible en el IRPF, aun cuando la factura sea de un importe mayor. Así en el caso de una factura de 50 €, más el correspondiente IVA del 10%, por una comida realizada en territorio español cuando el contribuyente no haya pernoctado en municipio distinto de su lugar de trabajo o residencia, la cuota deducible ascenderá a 2,67 € (10% s/26,67).

Finalmente, debe tenerse en cuenta que estos gastos se refieren a los correspondientes a comidas del titular de la actividad, pero ello no es un obstáculo para que el contribuyente pueda deducir los gastos de las comidas realizadas con los 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 (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.

Por tanto, la nueva regulación no comporta ventaja alguna para los empresarios o profesionales individuales, pues no les libera del deber de probar la relación de las comidas con el desarrollo de la actividad y, sin embargo, restringe legalmente la cuantía del gasto deducible con un criterio muy restrictivo, lo que además comporta una limitación de la cuota de IVA soportada que resulta deducible. 