

GONZALO DE LUIS OTERO

Asesor fiscal del Consejo
General de Procuradores



Concluida la campaña de la Renta, reflexiono sobre el gasto de la actividad, que no es sino el concepto tributario que más nos afecta a los profesionales independientes.

Apuntes sobre los gastos deducibles

CERTAMENTE, el resultado de nuestro trabajo es la diferencia entre los ingresos y los gastos. Los ingresos siempre tributan, siempre hay que declararlos, en uno u otro ejercicio; pero los gastos, no. Los gastos, siendo cierto su efecto en nuestro bolsillo, pueden no tener repercusión tributaria alguna, pueden no ser considerados como deducibles. No es la primera vez que tratamos este tema, pero periódicamente debemos revisar el estado de la doctrina y reforzar, si acaso, nuestros criterios en defensa de la deducibilidad de ciertas partidas.

Las reglas generales para deducir los gastos son las siguientes:

- Deben de estar contabilizados.
- Deben de estar justificados mediante la correspondiente factura completa.
- Deben de corresponderse con operaciones reales y no ficticias o simuladas.
- Debe de existir **una correlación con los ingresos**. No sólo deben ser necesarios para el desarrollo de la actividad, sino que debe haber una causa efecto, aunque mínima, entre gasto e ingreso, es decir, no es deducible la liberalidad.

Nada que aclarar del primer requisito, pues se trata de una obligación formal que debemos de tener asumida. También es una obligación formal que los gastos estén justificados con una factura, pero en la práctica no siempre lo están correctamente. El gasto por taxi o transporte público, o el gasto en restaurantes por atención con clientes, no se

suele justificar con facturas, sino con simples recibos. Llegado el caso, y puesto a ser exquisito, un inspector se limitaría a no aceptarlos por el mero hecho de no estar correctamente justificados, sin molestarse en argumentar otros motivos. En la práctica, la gran mayoría de los gastos se pueden y deben justificar con factura, tan sólo hace falta estar atento. Por ejemplo, un gasto muy habitual es el de correos, que se debe justificar pidiendo en la estafeta una factura, por escaso que sea el importe unitario de cada servicio, pues no es válido como justificante el recibo de caja.

Establecer que un gasto sea real y no se trate de una operación ficticia resulta sumamente complicado por parte de la Administración. Habría que estar al hecho concreto. Por ejemplo, no es real un gasto por obras y reforma cuando no se dispone de despacho, o la contratación ficticia de un empleado o de un tercer profesional que no trabajan efectivamente y así se demuestra por otros medios, o el alquiler de una oficina cuando el contrato que lo ampara es para alquiler de vivienda, o, si se tiene constituida una sociedad, no serán deducibles los gastos que, aunque facturados bajo el NIF de la entidad, por su naturaleza se interpreta que no son ciertos o que son particulares, como un televisor o un lavavajillas.

Respecto al último requisito, en realidad, la norma sólo establece que debe existir una correlación entre el gasto y el ingreso, una suerte de causa efecto. En múltiples consultas tributarias y en no pocas actuaciones de los servicios de inspección y gestión se ha llegado a argumentar que un gasto

no es deducible porque no se demuestra que es necesario. Sin embargo, en la legislación no se menciona el término “necesidad”, sino que se invoca a la “correlación”. Hacienda identifica un término con el otro, y no son exactamente lo mismo. Antaño, la norma empleaba la palabra “necesidad”, un requisito que amparaba el criterio restrictivo de los inspectores y que provocó no pocos ríos de tinta con recursos y reclamaciones. Sin embargo, la actual Ley no contempla la necesidad del gasto, y la Administración, por lo tanto, no está llamada a exigirla.

En cualquier caso, el criterio de Hacienda sigue siendo muy restrictivo, se ampara en la exigencia de la necesidad del gasto o en la correlación del gasto con los ingresos. La decoración del despacho, ¿está correlaciona con los ingresos? Los trajes con que nos vestimos, ¿son necesarios? La respuesta de la Administración es que todo depende de cada caso concreto, de cada profesión, de los usos y costumbres y de la proporción del gasto respecto al ingreso que se pretende obtener. En fin, una respuesta tan razonable como confusa. Es muy probable que la Administración admita que la decoración del despacho sea un gasto deducible, pero con toda seguridad digo que no admite como gasto el importe de los trajes que usamos, aunque argumentemos que éstos sirvan para mantener un mínimo decoro profesional impuesto por nuestros usos y costumbres.

Otro ejemplo, y traigo a colación el supuesto que más nos consultan, es la deducción de los gastos relativos a un vehículo. Tal como está redactada la norma, el vehículo sólo será deducible si se destina exclusivamente para la actividad y si no cabe uso particular. Bien es cierto que la norma del IVA, aunque no se demuestre que el vehículo esté totalmente afecto a la actividad, permite deducir el 50% del impuesto, pero no es argumento éste que permita la deducción del 50% del gasto en IRPF, pues no cabe la analogía entre uno y otro impuesto.

El que un vehículo esté destinado exclusivamente a la actividad se demuestra por cualquier medio de prueba admitido en derecho, siendo compe-

tencia de los servicios de inspección la comprobación y valoración de los mismos. Sin embargo, la Administración no es muy proclive a admitir pruebas. Por ejemplo, no admite que se disponga de dos vehículos, uno para uso profesional y otro para uso particular, ni tampoco admite la deducción de parte del gasto correspondiente a los días laborables.

Un procurador es un representante procesal que tiene como obligación legal la personación física en las dependencias judiciales. Una de sus principales funciones es la de notificar y recibir notificaciones, por lo que está obligado a desplazarse y, salvo que se esté dotado de poderes sobrenaturales, el desplazamiento de alguna forma ha de realizarse. Piénsese en los partidos judiciales donde las distintas sedes no están comunicadas por ningún medio de transporte público; piénsese en las ciudades con sedes dispersas. A diferencia de otras profesiones, en la Procura el desplazamiento no es una cuestión arbitraria o de oportunidad comercial, sino una obligación, una necesidad consustancial al ejercicio profesional.

Estoy convencido de que tarde o temprano, quizás no ante Hacienda, pero sí ante el TEAR, TEAC o ante el Contencioso-Administrativo, algún compañero logre demostrar que el gasto por uso del vehículo es deducible. Mientras tanto, no puedo desde estas páginas sino advertir del rígido criterio de la Administración Tributaria, tan rígido, que en la práctica tratar de rebatirlo no sólo ha sido infructuoso, sino que tampoco ha servido para, por lo menos, evitar la imposición de una sanción alegando una aplicación razonable de la norma.

Quizás sirva de ayuda para nuestros argumentos este extracto de la resolución del TEAC de 7/06/2002 sobre el supuesto de un arquitecto:

“En el caso de los arquitectos, para acreditar la afección de los gastos de desplazamiento a la actividad profesional, es conforme a derecho la utilización como prueba, aunque no la única, del Libro de Órdenes en el cual el arquitecto hace constar las indicaciones que cursa para el buen desarro-

llo de las obras que dirige. Los gastos irrogados al profesional en sus desplazamientos presentan una doble característica; por una parte su innegable necesidad para la obtención de los ingresos, y por otro lado la dificultad de su prueba y su separación de otros de igual naturaleza efectuados en la esfera privada. Esta segunda característica exige que el profesional disponga de algún sistema que dé lugar a las necesarias pruebas para acreditar ante la Administración Tributaria que los gastos, además de reales, corresponden inequívocamente a la actividad realizada. Y una de esas pruebas, aunque no la única posible, puede ser el correspondiente Libro de Órdenes en el que el arquitecto hace constar las indicaciones que cursa para el buen desarrollo de las obras que dirige”.

En conclusión: la mayor parte de los gastos habituales son deducibles, sin necesidad de establecer sobre los mismos profundos razonamientos que los avalen. Qué duda cabe que las cuotas colegiales, los consumos y suministros propios de la profesión, los sueldos, la Seguridad Social, la Mutualidad o el alquiler de la oficina son deducibles, pero luego existe un largo etcétera de supuestos a los que la Administración podría poner pegos, bien por su naturaleza, bien porque no están justificados, bien porque, siendo ciertos, puede entenderse que son de orden particular.

Si algo me ha demostrado la experiencia es que Hacienda casi nunca está de acuerdo con el contribuyente, aunque éste, en su fuero interno, no reconozca haber incumplido con su obligación legal, ni deliberadamente ni a título de mera negligencia. La Ley no refleja una relación de gastos, sino unas pautas, unas características y requisitos un tanto volubles, lo que deviene en un amplio margen de discrecionalidad por parte de la Administración para valorar determinados supuestos. No pretendo exagerar, pero en muchas ocasiones el criterio rígido de Hacienda, lejos de incentivar que se cumpla con la norma, lo que provoca es la dejadez del contribuyente, que llega a la conclusión, una tanto hastiado, de que Hacienda siempre quiere sacar agua del pozo. Y no hablo de defraudadores. □