

D.G.T.

Nº Consulta: V1888-18

Aplicabilidad de la modificación introducida en el artículo 30.2.5ª de la LIRPF por la Ley de Autónomos (Ley 6/2018) en materia de deducibilidad de gastos de manutención por empresarios del transporte.

Fecha: 27 de junio de 2018

Arts. 28, 29 y 30 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Art. 9 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad que representa el consultante asocia a empresarios del transporte, que realizan la actividad de conducción de vehículos de transporte por cuenta propia y tributan por el método de estimación directa.

CUESTION PLANTEADA

Si, teniendo en cuenta la nueva redacción del artículo 30.2.5ª de la Ley del Impuesto, respecto a la deducibilidad de los gastos de manutención de los empresarios, y el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, respecto a las dietas de los trabajadores conductores de vehículos, puede considerarse que los empresarios conductores de vehículos no tienen que justificar los gastos de manutención en los términos establecidos en el primer artículo citado.

Deducibilidad de los gastos de estancia en que incurran los anteriores.

CONTESTACION

El artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, ha modificado 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 (BOE de 29 de noviembre), cuya letra c) ha quedado redactada de la siguiente forma:

“5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

c) 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.”

La asociación consultante cuestiona la posible aplicación al caso consultado –gastos de manutención en que incurren los empresarios conductores de vehículos en el desarrollo de su actividad económica-, del número 1º de la letra a) del apartado 3 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que, en relación con las asignaciones al trabajador para gastos normales de estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del percceptor, establece que “*En el caso de*

conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero”.

Debe rechazarse la aplicación al caso consultado de la referida regla establecida en el artículo 9 del reglamento, ya que la remisión que la Ley del Impuesto realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza, teniendo en cuenta que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; mientras que los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5ª de la Ley del Impuesto, son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

En cuanto a la segunda cuestión consultada, debe indicarse que la modificación realizada por el citado artículo 11 de la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo en la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley del Impuesto, sólo se refiere, como se ha dicho, a los gastos de manutención, sin contemplar los de estancia, por lo que los requisitos de deducibilidad para los gastos de estancia incurridos en el desarrollo de una actividad económica son únicamente los requisitos generales establecidos por la normativa del Impuesto para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas.

A ese respecto, debe señalarse que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto, *“el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.”*

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo apartado 3 establece: *“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

“e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente,

la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.”

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Texto recuperado web MINHFP

