

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

ALEX MASSAGUER ALIER



RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

- 1.- Calificación y concepto (Artículo 27 LIRPF)**
- 2.- Delimitación de los RAE**
- 3.- Elementos Patrimoniales (Artículos 28 y 29 LIRPF)**
- 4.- Métodos y modalidades para determinar el rendimiento neto de actividades económicas**
- 5.- Obligaciones contables y registrales**
- 6.- Determinación del rendimiento neto**
- 7.- Rendimiento neto reducido**
- 8.- Ingresos**
- 9.- Gastos fiscalmente deducibles**
- 10.- Gastos fiscalmente no deducibles**
- 11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles**
- 12.- Imputación temporal**

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1.- Calificación y concepto (Artículo 27 LIRPF)

*“Procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la **ordenación por cuenta propia de medios de producción** y/o recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*

Requisitos:

- Ordenación por cuenta propia.

Stc TS 7 noviembre 2007 “los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente **la asistencia al centro de trabajo** del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y **el sometimiento al horario**. También se utilizan hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones, la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empresario y la ausencia de organización por parte del trabajador. Indicios de ajenidad son, entre otros, la adopción de decisiones por parte del empresario y no del trabajador a las relaciones del mercado o de las relaciones con el público, como la fijación de precios, selección de clientela, el carácter fijo o periódico de la remuneración , el no riesgo y no lucro especial...”

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1.- Calificación y concepto (Artículo 27 LIRPF)

- Existencia de una organización autónoma de los medios de producción.

En el caso de servicios profesionales (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina... el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en **la propia capacitación profesional** de la persona física que presta el servicio.

- Asunción de riesgos.
- Finalidad lucrativa.

El arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica cuando existe local afecto y empleado laboral a jornada completa. – sino estaremos ante Rendimientos de capital inmobiliario.

No siempre que exista local afecto y empleado laboral se considerará RAE (Ver resolución TEAC de 14 de septiembre de 2010).

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.- Delimitación de los RAE

Actividades empresariales vs Actividades profesionales

-No existe diferenciación legal en LIRPF, las diferencias surgen en cuánto a obligaciones.

-La diferencia viene establecida a efectos de IAE

- Actividades empresariales (sección primera tarifas IAE)
 - Derivados de actividades de extracción, fabricación, confección, construcción, alimentación, transporte, hostelería
- Actividades profesionales (sección segunda y tercera tarifas IAE)
 - ejercicio libre de la profesión
 - arquitectos, abogados, médicos, notarios, registradores, corredores de seguros, maestros...

	PROFESIONALES	EMPRESARIALES
RETENCIONES	SI	NO
PAGOS FRACCIONADOS	NO si al menos 70% de los ingresos sometidos a retención	SI
CONTABILIDAD	NO ajustada al C.Com	SI
SECCIONES IAE	2 y 3	1

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.- Delimitación de los RAE

Excepciones

las CB, Soc. civiles, Entidades en rég. Atribución de rentas que realicen actividades tributan por la sección primera pero a efectos del IRPF se consideran actividad profesional y no empresarial.

Casos especiales:

-Autores y traductores

Si se cede el derecho a la explotación es RT

Si hay ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos son RAE empresariales si los autores editan sus propias obras, si ceden la explotación a un tercero son RAE profesionales.

Si el beneficiario de los derechos de autor es un tercero distinto del autor se consideran RCM.

-Comisionistas

Son rend. Profesionales cuando intermedie entre las partes.

Son rend. Empresariales si además asumen el riesgo

Son RT cuando representan a una empresa y no haya ordenación por cuenta propia de medios humanos y/o materiales.

-Profesores

RAE profesionales cuando lo ejerzan en casas particulares sin relación laboral.

RAE empresariales si la enseñanza se imparte en centros académicos.

Si la relación es laboral serán RT.

-Coloquios, conferencias...

RT incluso cuando no existe relación laboral

Si hay ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos serán RAE.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.- Elementos Patrimoniales (Artículos 28 y 29 LIRPF)

■ Elementos patrimoniales afectos a AE, aquellos elementos cuyo concurso **sea necesario para la obtención de ingresos**

- Los bienes inmuebles donde se desarrolle la actividad
- Los bienes destinados al servicio económico y socioculturales del personal
- Cualquier elemento patrimonial necesario para la obtención de rendimientos

■ Los elementos afectos deben **utilizarse sólo y exclusivamente** para los fines de la actividad.

Excepto:

- Cuando la utilización sea accesorio o irrelevante (en días u horas inhábiles)
- Cuando se trate de bienes divisibles y susceptibles de ser utilizados para otros fines independientes de la actividad económica, ej: B. inmuebles.
- Estas excepciones no se aplican a los vehículos que deben ser de uso exclusiva para la actividad salvo, taxis, transporte mercancías, destinados a la enseñanza, agentes comerciales...

■ Afectación parcial.

La afectación de un bien divisible puede recaer únicamente sobre la parte utilizada, siempre que la parte utilizado sea susceptible de **aprovechamiento separado e independiente del resto**.

Los I y G de esa parte se podrán incluir en los rendimientos de la actividad económica.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.- Elementos Patrimoniales

- No se entenderá afecto el elemento patrimonial que no figure en la contabilidad de la actividad económica.
- En caso de matrimonio la afectación de un bien viene condicionada a que ese bien se privativo del cónyuge o bien pertenezca a ambos.

Art. 29.3 LIRPF: La consideración de elementos afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges”

“En consecuencia , el inmueble objeto de la consulta que es propiedad conjunta del matrimonio, aún cuando el régimen económico es el de separación de bienes, tiene la consideración de elemento patrimonial afecto, en su totalidad, a la actividad profesional de abogacía desarrollada por uno de los cónyuges

El régimen de separación de bienes que exista entre el consultante y su cónyuge no altera las reglas de afectación de los elementos patrimoniales que ambos hayan adquirido en proindiviso, de manera que si sólo el consultante realiza la actividad económica y el elemento en cuestión cumple plenamente en el titular que ejerce la actividad a todos los efectos. En cambio , en su transmisión , la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del elemento se imputará según la titularidad de cada cónyuge en el inmueble”

Ver consulta: V1605-08

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.- Elementos Patrimoniales

“No se considera afecto un inmueble adquirido por un agente comercial del que se comprueba que está con escaso mobiliario de oficina, que las cantidades facturadas de luz, agua y gas son inapreciables, que el registro de llamadas de teléfono es realmente reducido, que no existe alta en el IAE de ese inmueble como domicilio de la actividad y que la mayor parte del piso está desocupado. La adecuada declaración y contabilización de un determinado gasto, unido a la posesión del justificante correspondiente, acreditan el derecho a su deducción salvo que existan pruebas suficientes que pongan en duda la realidad de la operación subyacente, en cuyo caso el obligado tributario deberá acreditar dicha realidad para que se admitan sus efectos fiscales.”

Ver Resolución TEAC 27 abril de 2001 R.G 649/1998

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.1 Afectación.

Traspaso de bienes del patrimonio personal a profesional.

- Afectar un bien no produce alteración patrimonial a efectos fiscales.
- El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad por el valor de adquisición que tuviese en el momento de la afectación.

Dicho el valor esta formado por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición más el coste de la inversiones y mejores efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluido los intereses. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles.

- Si la adquisición es a título lucrativo se aplican las reglas anteriores pero como valor real se tomará el valor del ISUCDON.
- A efectos de futuras transmisiones se tomará como fecha de adquisición la incorporación al patrimonio del contribuyente, y no la de la afectación a la actividad económica que únicamente tendrá trascendencia a efectos del cómputo fiscal de amortizaciones.
- No existirá afectación si se enajena antes de los tres años .

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.2.- Desafectación

Traspaso de elementos del patrimonio empresarial al particular.

- Desafectar no produce alteración patrimonial mientras continúe formando parte del patrimonio.
- Se incorpora al patrimonio personal por el valor neto contable a la fecha de la desafectación.
- A efectos de futuras transmisiones se tomará como fecha de adquisición la de incorporación al patrimonio del contribuyente, sin que tenga ninguna relevancia a estos efectos la fecha de desafectación.
- La desafectación no precisa transcurso de tiempo alguno. Si se transmite antes de tres años no serán de aplicación los coef. abatimiento. Ver STC AN de 14 de abril de 2010 Rec 205/2009

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

4.- Métodos y modalidades para determinar el rendimiento neto de actividades económicas

■ Estimación Directa Normal

- Cifra de negocios superior a 600.000 euros.
- Que hayan renunciado a EDS.
- Ingresos -menos gastos-menos reducciones.

■ Estimación Directa Simplificada

- Actividad no susceptible de acogerse a EO
- Que hayan renunciado o estén excluidos de EO ya que son métodos incompatibles.
- Si realiza varias actividades y el rendimiento de una se calcula por EDS todas las demás a pesar de que las demás sean susceptibles de estar incluidas en EO y lo mismo pasa con las EDN y EDS.
- La renuncia deberá efectuarse por declaración censal durante el mes de diciembre anterior al inicio del ejercicio que deba surtir efectos y tendrá efectos para un mínimo de tres años, a partir de los cuáles se prorrogará tácitamente.
- Que no superen la cifra de negocios de 600.000 euros, si supera pasa EDN
- Ingresos menos gastos menos amortizaciones de tabla simplificada menos gastos de difícil justificación menos reducciones

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

4.- Métodos y modalidades para determinar el rendimiento neto de actividades económicas

■ Estimación Objetiva

- Personas físicas y entidades en atribución de rentas con actividades establecidas en la orden EHA/99/2010 de 28 enero
- Volumen no supere 450.000 y agrícolas 300.000
- Compras no superen los 300.000.
- No haber renunciado a la modalidad de estimación objetiva. (3 años)
- Que el contribuyente no realice otra actividad en estimación directa.
- Obligados a pagos fraccionados teniendo en cuenta los datos a 1 de enero.
- Sujetas al tipo de retención del 1%.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

5.- Obligaciones contables y registrales

- Empresarios mercantiles en EDN

Contabilidad ajustada al código de comercio

- Empresarios no mercantiles en EDN y todos los empresarios en EDS

Libro registro ventas, compras y bienes de inversión

- Profesionales en EDN y en EDS

Libro registro ventas, gastos, bienes de inversión y provisiones de fondos y suplidos.

- Empresarios y profesionales en EO

Libro bienes de inversión si amortizan, libro de ventas (con excepciones).

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

5.- Obligaciones contables y registrales

- Contabilidad ajustada al código de comercio.

Según las normas del IS aplicando las correcciones y ajustes correspondientes.

- Contabilidad no ajustada al código de comercio

Anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

6.- Determinación del rendimiento neto

Artículo 28 LIRPF establece que para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, se aplicarán las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo y en el 30 y 31 de esta Ley.

Reglas Especiales:

- Incentivos a las Empresas de reducida Dimensión (conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente)
 - Libertad de amortización para actividades generadoras de empleo
 - Libertad de amortización para bienes de escaso valor.
 - Amortización acelerada elementos nuevos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.
 - Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias.
 - Amortización acelerada elementos objeto de reinversión.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

6.- Determinación del rendimiento neto

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas.
 - Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas no se incluyen entre los rendimientos netos de éstas.
- Transmisiones gratuitas y autoconsumo de bienes o servicios
 - Valorar a valor de mercado
 - Contraprestación notoriamente inferior al valor de mercado. Se aplicará este último.
 - Tienen la consideración de ingresos de la actividad.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

■ Los generados en un periodo de tiempo superior a 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo son objeto de una reducción del 40 %.

No resultará de aplicación esta reducción cuando se trate de actuaciones desarrolladas en el tiempo o de una actividad ejercida de forma regular o habitual.

Se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividad
- Premios y contraprestaciones derivadas de derechos de propiedad intelectual o industrial

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

*“La existencia de un periodo de generación superior a dos años sólo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, **ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos**, es decir, que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que **la obtención del rendimiento se concentra en un periodo impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o periodo de generación.**”*

*Pero habida cuenta la finalidad de la reducción prevista en este precepto legal, se hace preciso conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, lo que nos obliga a considerar el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, **de manera que cuando la actividad, como en el supuesto planteado, es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un periodo de generación superior a dos años”***

Ver consulta: V-0436-04

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

*Los honorarios devengados por un abogado por la realización de diversas actuaciones en procedimientos concursales **reúnen las características de una renta irregular** ya que, si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como es el caso, durante un periodo superior al ejercicio fiscal, y el resultado del mismo se integra en la base imponible en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen los tipos medios y se corrija el exceso de progresividad pero como establece el artículo 32.1 LIRPF **que no resultará de aplicación la reducción del 40% a aquellos rendimientos que aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.***

Ver sentencia: TS 1 febrero de 2008 Rec 183/2003.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

■ Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (autónomos dependientes)

- Incompatible con la de gastos de difícil justificación del 5%.
- Que el Rendimiento se obtenga por Estimación Directa.
- Que la totalidad de entregas de bienes y prestaciones de servicios se efectúa en a una sola persona física o jurídica no vinculada.
- Que los gastos correspondientes a todas las actividades no excedan el 30% de los rendimientos.
- Que se hayan cumplido las obligaciones formales 68 RIRPF.
- Que no se perciban RT. Excepto límite de 4.000 euros que provengan de prestaciones por desempleo o de previsión social.
- Que al menos el 70% de los ingresos estén sujetos a retención.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (autónomos dependientes)

Rendimientos netos	Otras rentas	Importe de la reducción
9.180 € o menos	-6.500 € o menos -Más de 6.500 €	-4.080 € -2.652 €
Entre 9.180,01 y 13.260 €	-6.500 € o menos - Más de 6.500 €	-4.080 – (35%*(RN-9180)) -2.652 €
Más de 13.260 €	Cualquier importe	2.652 €

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos de actividades económicas

Discapacidad entre el 33% y el 65%	3.264 € de reducción
Igual o superior al 65% o con ayuda de terceras personas	7.242 € de reducción

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

7.- Rendimiento neto reducido

■ Reducción por creación y mantenimiento de empleo.

-Disposición adicional vigésima séptima

-Actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros.

-Que la plantilla media sea inferior a 25 trabajadores (en comparación con la plantilla media de 2008 y superior a 1 trabajador con relación laboral).

- Que mantengan o creen empleo.

- La reducción es de un 20% sobre el rendimiento neto positivo.

- El importe de la reducción tiene como límite el 50% de las retribuciones satisfechas a los trabajadores.

- Inicia actividad en 2011 o 2012 sin desarrollar previamente ninguna otra actividad: Se considerará que la plantilla media correspondiente al periodo impositivo 2008 será cero. Si la plantilla media correspondiente al periodo impositivo en el que se inicie la misma es superior a cero e inferior a la unidad, la reducción se aplicará en el periodo impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el periodo impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad. El incumplimiento de este requisito motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de la actividad económica.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

8.- Ingresos

■ Ingresos de explotación – derivados de la venta o prestaciones de servicios y los accesorios a estas actividades.

Valorados a precio de mercado en operaciones vinculadas o cuando la contraprestación sea notoriamente inferior al valor normal del mercado.

■ Otros ingresos

-Trabajos realizados para la propia empresa.

-Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

-Otros ingresos

-Indemnizaciones

-Subvenciones de capital (se imputan como ingreso a medida que se amortizan las inversión) o corrientes (compensar una pérdida) Determinadas subvenciones y ayudas públicas no se integrarán en la base imponible cuando se trate de compensar pérdidas patrimoniales.

-Las ayudas públicas solo cuando excedan del coste de reparación de los daños patrimoniales.

-Autoconsumos internos (empresa o familiares) externos (otras personas) se imputaran a valor de mercado

-El IVA no es ingreso salvo en casos especiales en que no estén incluidos en las declaraciones-liquidaciones como puede ser en algunos de los regímenes de especiales (equivalencia, agricultura, ganadería y pesca)

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

Requisitos:

a) Que sean propios, necesarios y vinculados a la actividad.

b) Que estén debidamente justificados.

-Se justifican a través de factura o nota expeditiva

“La factura no es un medio de prueba privilegiado respecto a la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad”

Ver Resolución: TEAC 3 febrero 2010 Rec 8141/2008

c) Que se encuentren registrados en la contabilidad.

Artículo 19.3 TRLIS “ **no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece la norma legal o reglamentaria**”, o en su defecto en los libros registro.

Ver Resolución: TEAC 3 de febrero 2010 Rec 8141/2008

d) Que sean imputables al ejercicio.

Artículo 19.1 TRLIS - ver Imputación temporal.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Consumos de explotación o adquisiciones de bienes (mercancías, materias primas, combustibles , material, envases...)

- Siempre que se realicen para la obtención de los ingresos.
- Que se trate de bienes integrantes del activo corriente
- Los gastos adicionales deben incluirse en el precio de adquisición (transporte, seguros...)
- Las existencias no consumidas no computan y se deben regularizar.

■ Primas de seguro

Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente titular de la actividad económica, tanto para su propia cobertura como para la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él, con el límite de 500 euros por persona, el exceso no tendrá la consideración de deducible.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Sueldos y salarios

- En virtud de relación laboral
- Si es familiar es deducible siempre y que:
 - Que trabajen habitualmente
 - Que convivan con el titular
 - Que exista contrato laboral y afiliación a la seguridad social
- Que las retribuciones no sean superiores a las correspondientes a las de su categoría profesional y el trabajo realizado, el exceso no es gasto deducible.

■ Seguridad Social

Aportaciones a mutualidades de previsión social no porque ya reducen BI no obstante serán deducibles para profesionales no integrados en el régimen de cuenta propia o autónomos y estas actúen como sustitutivas o alternativas a la seguridad social con el límite de 4.500 euros el resto podrá deducir base imponible.

■ Otros gastos de personal

- Cualquier gasto que no pueda ser considerado una liberalidad como contribuciones a planes de previsión social
- Los usos y costumbres como la cesta de navidad y obsequios pueden ser gasto deducible

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Arrendamientos y cánones

Leasings

■ Reparaciones y conservación

Realizados para mantener los bienes materiales

Los de sustitución de elementos no amortizables

Los de adaptación y readaptación de elementos materiales del inmovilizado.

■ Servicios profesionales independientes

■ Otros servicios exteriores

Gastos de I+D, transportes, primas de seguro, servicios bancarios, publicidad y gastos de oficina

■ Tributos fiscalmente deducibles

IAE, IBI, tasas y contribuciones especiales

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Amortizaciones

- Bienes y derechos del inmovilizado material e intangible afecto a la actividad y de las inversiones inmobiliarias.

- Métodos de amortización (artículo 11 TRLIS y 3,4 y 5 RIS)

- Beneficios e incentivos:

- Libertad de amortización bienes afectos a I+D (art. 11 TRLIS)

- Para empresas de reducida dimensión (art. 109-113 TRLIS)

- Lib. Amort. Inversiones inmobiliarias nuevas con creación de empleo.

- Lib. Amort. inversión inmovilizado material nuevo de escaso valor (601,01 euros).

- Amort. Acelerada inversiones inmovilizado nuevo material, inmaterial e inv. Inmob.

- Amort. De elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

- Amortización acelerada bienes en régimen de arrendamiento financiero (art. 115 TRLIS)

- Coeficientes de amort. incrementados adquisiciones entre 1/1/03-31/12/04 (disp. Adic, 7ª TRLIS)

- Libertad de amort. activos material nuevos con mantenimiento de empleo (disp. Adic. 11 TRLIS)

- Requisito de inscripción contable.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

- Libertad de amortización para inversiones en elementos nuevos del activo fijo material.

Real Decreto Ley 13/2010 de 3 de diciembre.- Disp. Adicional trigésima LIRPF

A partir del 1 de enero de 2011:

Establece la posibilidad de amortizar libremente los siguientes elementos sin necesidad de dar cumplimiento al requisito de mantenimiento de empleo, cuando:

- Activos de del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevas.
- Que sean puestos a disposición en 2011,2012,2013,2014 y 2015 (incluye los de 3/12/10).
- Posibilidad de amortizar en periodos posteriores (2016) mientras cumpla requisitos.
- No está condicionado a su contabilización en PyG.
- Cuando se adquieran bienes por contratos de obra y servicio, sólo podrá amortizarse libremente la parte de la inversión en curso realizada dentro de los años 2011,2012,2013,2014 y 2015.
- Límite de amort. Debe atender al rendimiento neto de la actividad económica a la que se afecte el bien (disposición adicional trigésima de LIRPF introducida por RDL 13/2010).

Modificado por RDL 12/2012, 30 marzo (límite del rendimiento neto al que se afecte el bien hasta la entrada en vigor del RDL, a partir de la entrada en vigor las transmisiones de elementos afectos que hubieran gozado de la lib. de amort. No se minorará el importe de las amortz. Para la determinación de la GP o PP.)

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

- Para actividades que determinen el rendimiento neto en la estimación directa simplificada.
 - Tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998.
 - Se practican de forma lineal.
 - Compatible con los incentivos de ERD.
 - Servirá de base para la amortización acelerada de los artículos 111, 113 y 115 de la TRLIS.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales

Art. 12 TRLIS

Pérdidas de valor experimentadas por los elementos (bienes y derechos) que integran el activo.

- Por depreciación de existencias (fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales)
- Pérdidas de los créditos derivados de posibles insolvencias por alguna de las siguientes circunstancias.
 - Que hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento.
 - Que el deudor este en situación de concurso.
 - Que hayan sido reclamadas judicialmente.
 - No se incluyen los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, ni por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, los garantizados por derechos reales, pacto de dominio y derecho de retención, los garantizados con seguro de crédito o caución, los renovados o prórroga expresa, ni los adeudados por entidades vinculadas.
 - Se admiten para las ERD las basadas en estimaciones globales del riesgo.
- Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
 - Fondo de comercio 12.6 TRLIS.
 - Resto de inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

9.- Gastos fiscalmente deducibles

■ Provisiones fiscalmente deducibles

Art. 13 TRLIS

-La correspondientes a actuaciones medioambientales

-Los gastos derivados de garantías de reparación y revisión hasta el límite de las ventas con garantía vivas al final del periodo.

- No serán deducibles:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- Retribuciones a largo plazo al personal
- Costes de cumplimiento de contratos
- Los derivados de reestructuraciones
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas

En modalidad simplificada para la deducción de gastos en concepto de difícil justificación en concepto de pérdidas por deterioro, provisiones y otros de difícil justificación se establece un sistema que viene a sustituir a los artículos 12 y 13.1 del TRLIS, se establece un importe a deducir con efectividad fiscal en el 5 por 100 del rendimiento neto

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

10.- Gastos fiscalmente no deducibles

■ Los recogidos en el artículo 14.3 del TRLIS

- Los que representen un retribución a los fondos propios.
- Las multas y sanciones y recargos. (tampoco intereses DGT V0434-2000)
- Pérdidas del juego.
- Donativos y liberalidades.

■ Las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional

Con la excepción:

- De las que se deriven de seguros concertados con mutualidades de previsión suscritos por profesionales no integrados en el RETA.
- Que actúe como alternativa al RETA.
- Sólo son deducibles las cantidades que correspondan a la cobertura de las contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

Criterio de la DGT

Son deducibles los gastos de estancia y manutención derivados de la actividad?

*“...en atención al **principio de correlación de ingresos y gastos** , los gastos correspondientes a comidas y hoteles derivados de los desplazamientos hasta el lugar donde el profesional presta el servicio **se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad**, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.*

*Esta **correlación deberá probarse por cualquier de los medios generalmente admitidos en derecho**, siendo competencia de los correspondientes servicios de la AEAT la valoración de las pruebas aportadas.*

*En caso de que no existiese vinculación o ésta **no fuese suficientemente probada**, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles.*

En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera de que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse no deducibles...”

Ver consultas: V0713-11, V0430-10

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

*“De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos **está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos**, de 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, mientras que cuando no exista esa vinculación **o no se probase suficientemente** no podrán considerarse como fiscalmente deducibles. 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 conveniente justificados**”*

Ver consulta: V0161-12

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

Son deducibles los gastos derivados de la utilización del vehículo para el desarrollo de la actividad?

Existe una reiterada doctrina administrativa en el sentido de considerar que los vehículos utilizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica, pero susceptibles de un uso particular, no tienen la consideración de afectos a aquélla, salvo los casos que componen la contraexcepción (destinados a transporte de mercancías, viajeros, escolares..), dada la imposibilidad material de probar la exclusividad de dicha afectación, siempre a cargo del contribuyente.

A diferencia del IVA donde se admite con carácter general la afectación parcial del 50%.

*“La deducibilidad de los gastos relacionados con el vehículo tales como carburantes, reparaciones y mantenimiento de vehículo, a los que hace referencia el escrito, **quedará condicionada, como requisito previo, a que el vehículo de donde proceden dichos gastos tenga la consideración de elementos patrimonial afecto a la actividad...**(v. elementos patrimoniales)*

*Por tanto, para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto **será necesaria la afectación exclusiva a la actividad**, y sólo desde esta perspectiva podrían considerarse deducibles los costes y gastos ocasionados por su adquisición y utilización... No operando la deducibilidad en el IRPF si no existe esa afectación exclusiva”*

Ver consultas: V0713-11, V0394-11, V0430-10

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

“Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- 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.*

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.

De acuerdo con este precepto, un vehículo se entenderá afecto a la actividad económica cuando se utilice exclusivamente en la misma, dado que dicha actividad no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado. En el caso de utilización exclusiva del vehículo en la actividad, cuestión de hecho que deberá ser, en su caso, objeto de valoración por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, podrán deducirse para la determinación del rendimiento neto de la actividad tanto las amortizaciones del vehículo, como los gastos derivados de su utilización, entre los que se encuentra la gasolina. En el caso de que la utilización del vehículo en la actividad no fuese exclusiva, es decir, que también fuese utilizado para otros fines, el mismo no tendrá la consideración de afecto a la actividad económica, no siendo deducibles en la determinación del rendimiento neto ni las amortizaciones ni los mencionados gastos derivados de su utilización..”

Ver consulta: V2012-08.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

*“Deben admitirse como gastos deducibles los de locomoción y manutención, **ya que están contabilizados, son necesarios para la actividad profesional y están razonablemente justificados.** Es cierto que el soporte documental aportado, en ocasiones, no indica con exactitud y suficiencia los elementos identificativos necesarios, pero también es cierto que la realidad exige una acomodación de dichos documentos al criterio de la razonabilidad, sin la que resultaría imposible justificar un gasto. También deben admitirse como deducibles los gastos de realización de un máster en dirección de empresas de construcción e inmobiliaria y los de asistencia a determinada feria. No pueden admitirse como deducibles, sin embargo, los impagos, ya que el contribuyente había optado por el criterio de imputación de caja”*

Ver Stc TSJ Valencia 17 enero de 2003 Rec nº 92/2001

*“Cuotas de arrendamiento financiero y gastos de reparación de un vehículo-turismo, utilizado por un arquitecto, en exclusividad, para su actividad profesional. Tienen la consideración de gastos deducibles. **Resulta prueba suficiente de la afectación exclusiva del vehículo a la actividad la aportación de:***

- a) Libro de Gastos e Ingresos Profesionales en el que se incluyen los relativos a los gastos de leasing del vehículo y a los gastos de reparación del mismo.*
- b) Copia del Libro de Ordenes y Asistencias, expedido por el Colegio de Arquitectos, en el que se indican los desplazamientos realizados, con especificación de la causa, fecha y kilómetros recorridos, constando la firma del constructor o cliente al que se prestaban los servicios profesionales.*
- c) Certificación de la existencia, coetánea, de otros vehículos para uso particular.*
- d) Justificación de la titularidad de plazas de garaje anexas al estudio en el que ejercía la actividad.*
- e) Certificación de la Policía Local y de la Guardia Civil, de la utilización profesional del citado vehículo, y de la utilización familiar de los otros.*

Ver Stc AN 6 junio de 2002 Rec nº 941/1999.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

Son los “tiques” documento justificativo admisible del gasto deducible?

“La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles...”

Ver consulta: V1140-05

“Por último, es necesario recordar que la deducibilidad de los citados gastos está condicionada, además, a que queden convenientemente justificados mediante el original de la factura o documento equivalente y registrados en los libros registro...”

Ver consulta: V0161-12

“en algunos casos no hay facturas sino tiques, ya que los artículos 4 y 7 de la RD 2402/1985 permiten que los tiques sustituyan a las facturas en determinadas operaciones como los servicios de hostelería, aparcamiento y estacionamiento de vehículos... si su importe no excede de 3.000 euros sin que sea obligado que consten los datos del destinatario...”

Ver: STC 14/07/2011 TSJMadrid Rec 520/2009

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

“para que un gasto realizado tenga la condición de deducible no es requisito inexcusable la existencia de una factura que cumpla todos los requisitos reglamentariamente exigidos, por lo que cabe la admisión de medios de prueba alternativos, que deben ser valorados caso por caso.

*...tratándose, como es el caso, de gastos de restaurantes, bares, parquímetros, peajes, taxis, etc., **no cabe exigir que el sujeto pasivo haya de aportar, respecto de cada uno de ellos, una factura completa** con indicación del destinatario, lo que resultará del todo inviable en la práctica totalidad de los casos, ni menos que, también de forma individualizada y pormenorizada, se acredite la relación directa con la actividad. Y en el caso no ha quedado puesto de manifiesto por la Inspección que tales consideraciones lleven al rechazo de la deducibilidad, sino que se ha basado, estrictamente, en consideraciones formales que, dice, no permiten conocer si el gasto es necesario para la sociedad o se trata de gastos particulares de los empleados. Aún así, si los gastos son razonables y proporcionados con los ingresos y responden a lo habitual en las actividades propias de la entidad recurrente, como es el caso a juicio de la Sala, los gastos han de estimarse deducibles.”*

Ver Stc TSJ Cataluña 30 noviembre de 2007 Rec 105/2003.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

*“En el supuesto enjuiciado, nos hallamos ante gastos contabilizados en los sucesivos ejercicios y relacionados con la actividad de agente comercial del actor. Se trata de conceptos que, por sus singulares características y escasa cuantía, acostumbran a **justificarse en su mayor parte mediante tickets** o simples comprobantes, en los que, de ordinario, tampoco resulta práctica habitual la identificación del receptor -única carencia imputada en este caso por el TEAR-. En consecuencia, atendido que el montante global de los repetidos gastos se halla correlacionado con los ingresos comprobados y se ajusta asimismo a la normalidad de los usos y costumbres propios de aquella actividad, **procederá tenerlos por acreditados y declarar su deducibilidad**”*

Ver Stc TSJ Cataluña 3 marzo de 2008 Rec 473/2004.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

Es la parte afecta de la vivienda a la actividad económica gasto deducible?

*“El RIRPF 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 parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica.**”*

Esta afectación parcial supone que el consultante podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que tiene la intención de adquirir, como pueden ser las amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido...

Ahora bien, con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, 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 o del arrendamiento de la vivienda.”

Ver consulta: V1918-10, 1963-10

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

11.- Gastos fiscalmente deducibles o no deducibles

“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.

Cumpléndose esta condición, se podrá afectar la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica”

Ver consulta: V0801-07

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

12.- Imputación temporal

Art. 11.1b) LIRPF “los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse”

Los criterios de imputación temporal previstos en TRLIS artículo 19, establece que los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

No obstante, si el método de estimación de rendimientos utilizado por la entidad consultante no obligase a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, podrá aplicar lo previsto en el artículo 7.2 del RIRPF, que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas. Para aplicar este criterio de cobros y pagos se deberá manifestar en la correspondiente declaración y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. En el supuesto de ejercitar la opción por el criterio de cobros y pagos, la imputación deberá realizarse en el período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro o pago del mismo.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

ALEX MASSAGUER ALIER

Gran Vía de Carles III 67, ent. 1ª
08022 Barcelona
T. 93 444 46 42

www.rs-asesores.es

amassaguer@rs-asesores.es