

**Gastos deducibles en el IRPF en desarrollo de la abogacía por cuenta propia**

Luis Bravo

Economist and Jurist, 15/06/2016

Como cada el mes de mayo, nos enfrentamos con nuestra obligación de cumplimentar la declaración del IRPF. Para casi 150.000 letrados ejercientes<sup>1</sup> ello implica una tarea que reviste cierta complejidad ya que, aun cuando como expertos en derecho están facultados para ello, la materia tributaria exige unos conocimientos específicos que a menudo escapan a su habitual campo de actuación. Si a ello le unimos el hecho de que la cuantificación del rendimiento neto para aquellos que ejercen por su cuenta la abogacía se calcula mediante un conjunto de normas basadas en la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, fácilmente puede comprenderse que el consejo de un experto en materia fiscal puede resultar de gran ayuda.

Es por ello que el presente artículo trata resumir el estado actual de la doctrina y jurisprudencia en materia de deducción de gastos, todo ello con la finalidad de facilitar la identificación de los criterios que determinan la admisibilidad de los gastos incurridos en el ejercicio de la actividad como deducibles.

**El mecanismo de determinación del rendimiento neto**

Cuando el ejercicio de la abogacía se realiza por cuenta propia, el IRPF califica los rendimientos netos así obtenidos como rendimientos de actividades económicas, lo que implica cuantificarlos conforme a las siguientes reglas:

- (i) Con carácter general, se aplican las normas del Impuesto sobre Sociedades, con todas sus especialidades y limitaciones, las cuales no enumeran una lista de gastos deducibles, si no que operan de forma inversa: partiendo del resultado contable de la entidad, discriminan determinadas partidas de gastos, tales como el propio Impuesto, las liberalidades y los no correlacionados con los ingresos, las sanciones, los deterioros de instrumentos financieros y del inmovilizado, etc. A su vez, limitan determinados gastos, como los financieros y cuantifican de forma objetiva algunos tales como las amortizaciones.

---

<sup>1</sup> Datos a 2015, según el Consejo General de la Abogacía Española.

- (ii) Para la determinación del rendimiento neto no se tienen en cuentas las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, pues se integrarán como tales en la base del ahorro.
- (iii) Adicionalmente a lo anterior, la normativa del IRPF establece dos mecanismos de cuantificación con sus respectivas especialidades: la estimación directa (normal y simplificada) y la objetiva. No analizaremos esta última al no ser de aplicación en el supuesto del ejercicio de la abogacía, por lo que nos centraremos en la estimación directa, en su modalidad normal y la especialidad simplificada.

A la vista del anterior conjunto de reglas y normas aplicables en esta materia fácilmente se colige que la tarea de determinar cuáles de los gastos asumidos por los letrados en el ejercicio de la actividad resultan deducibles de los ingresos obtenidos, es una tarea que entraña ciertas dificultades. En las próximas líneas trataré de ayudarles a ello de la forma más didáctica posible.

### **Tipología de gastos más comunes**

Conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, se exige que los gastos guarden una correlación con los ingresos para ser deducibles<sup>2</sup>. Consecuentemente, los gastos incurridos en el ejercicio de la actividad podrán ser deducibles, previa acreditación de su realidad (facturas, recibos, extractos bancarios, contratos, etc.) y de dicha correlación<sup>3</sup>. En tal sentido, los gastos por alquiler del local en el que se ejerce la actividad, los incurridos por suministros (luz, agua, gas, telecomunicaciones) y los servicios exteriores recibidos de terceros (p.e. bases de datos, servicios informáticos, traductores, colaboradores externos), podrían tener cabida en este capítulo. Igualmente ocurre con los gastos del personal

---

<sup>2</sup> Artículo 15.e de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, entre muchas otras, las contestaciones de la DGT V221/2008 de 6 febrero, y la V1711/2010 de 26 de julio.

<sup>3</sup> En este ámbito, la factura no es el único documento válido para acreditar la deducibilidad del gasto, pudiendo para ello cualquier medio de prueba admitido en derecho. En este sentido, las STS de 19 de septiembre de 2012 y de 12 de febrero de 2015 y la Sentencia de AN de 7 de abril de 1998, así como las Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 1993 y 30 de abril de 1999.

contratado para el desarrollo de la actividad, las compras de material de oficina de escaso valor unitario y de consumibles, las cuotas colegiales y los gastos de formación y actualización en materias relacionadas con la actividad desarrollada, entre otros.

También son deducibles las cantidades satisfechas, en virtud de contratos de seguro, a la preceptiva Mutuality cuando ésta actúe como alternativa al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes<sup>4</sup>. También son deducibles las primas satisfechas por el seguro de responsabilidad civil del abogado y por otros contratos que aseguren los elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la actividad.

En este capítulo no queremos dejar de mencionar a los gastos incurridos por el pago de primas de seguros de enfermedad tanto del propio abogado, como de su cónyuge e hijos menores que convivan con él. Dichas cantidades son deducibles con el límite de 500€ por persona (1.500€ si sufren discapacidad).

### **Gastos deducibles con determinadas limitaciones**

Las amortizaciones de los elementos afectos al desarrollo de la actividad (inmuebles, mobiliario, software, equipos informáticos), han de ajustarse a lo previsto en las nuevas tablas simplificadas de amortización contenidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>. En su caso, adicionalmente podrán aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión que permite acelerar las amortizaciones de forma sensible.

En cuanto a los gastos financieros incurridos con terceros, caso de darse, hemos de recordar que, aun cuando la normativa del Impuesto sobre Sociedades limita su deducibilidad anual al 30% del beneficio operativo, opera un franquicia de un millón de euros por sujeto pasivo lo que previsiblemente superará la cantidad devengada por la inmensa mayoría de los letrados.

Respecto de los denominados deterioros de elementos patrimoniales, la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha dejado escaso hueco a su deducibilidad, de tal suerte que,

---

<sup>4</sup> Este límite es una novedad desde el año 2015, con lo que deberemos aplicarlo en la declaración que ahora se está cumplimentando.

<sup>5</sup> ([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas\\_y\\_profesionales/Em-presarios\\_individuales\\_y\\_profesionales/Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas\\_en\\_el\\_IRPF/Regi-menes\\_para\\_determinar\\_el\\_rendimiento\\_de\\_las\\_actividades\\_economicas/Estimacion\\_Directa\\_Sim-plificada.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas_y_profesionales/Em-presarios_individuales_y_profesionales/Rendimientos_de_actividades_economicas_en_el_IRPF/Regi-menes_para_determinar_el_rendimiento_de_las_actividades_economicas/Estimacion_Directa_Sim-plificada.shtml)).

tratándose de abogados, dicho capítulo queda prácticamente ceñido a los deterioros de los saldos de clientes. Obviamente dicho deterioro cobra mayor importancia para aquellos que no apliquen un criterio de caja, pues éstos sólo quedan expuestos a dichos deterioros por la parte relativa al reembolso de gastos anticipados por el letrado. La normativa exige para su deducibilidad alguna de las siguientes circunstancias:

- (i) Que hayan transcurrido más de seis meses desde su vencimiento.
- (ii) Que el deudor haya sido declarado en situación de concurso.
- (iii) Que esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- (iv) Que las obligaciones sean objeto de un procedimiento judicial, o arbitral en el que discuta o persiga su cobro.

Recordemos que se impide la deducibilidad del deterioro de créditos frente a la administración pública o personas y entidades vinculadas, salvo en determinadas circunstancias.

## **Gastos controvertidos**

La natural tendencia de los sujetos pasivos a deducir determinados gastos de naturaleza mixta (personal y profesional), ha llevado a toda una suerte de doctrina administrativa y praxis por parte de la Administración Tributaria claramente encaminada a limitar dicha deducibilidad de forma muy restrictiva. Los pilares de dicha construcción jurídica son dos: la necesaria correlación entre los ingresos y los gastos y la exclusión legal establecida en la normativa del IRPF respecto de los elementos patrimoniales de uso mixto (vehículos, principalmente). Veamos algunos ejemplos:

- (i) Comidas, alojamiento y gastos de viaje: Se admite su deducibilidad en la medida en la que hayan sido objeto de repercusión a los clientes o la propuesta de servicios los incluya por cuenta del abogado.
- (ii) En cuanto a los denominados gastos promocionales (que pueden incluir regalos, comidas y otro tipo de atenciones a clientes y proveedores), recordemos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades remite a un doble límite: el que corresponda conforme a los usos y costumbres y, como máximo, la cifra del 1% del importe de la cifra neta de negocios del período impositivo. Este último, novedad para 2015, estrecha de forma considerable las cantidades deducibles por este concepto, a salvo de lo que luego veremos en el régimen de estimación directa simplificada.

- (iii) La doctrina administrativa niega, por ser susceptible de un uso mixto personal y profesional, el gasto incurrido en vestuario (trajes, camisas, corbatas, etc.). Por el contrario viene siendo comúnmente aceptado la deducibilidad del gasto incurrido en vestuario profesional (toga y otros distintivos preceptivos), al ser exigido su uso por ley<sup>6</sup>.
- (iv) Otro capítulo especialmente debatido es el relativo a los vehículos y sus gastos accesorios (seguro, combustible, reparaciones, parking), así como otros elementos de cierto valor (teléfonos móviles, dispositivos tipo Tablet, etc.) que igualmente pueden ser susceptibles de un uso privado y profesional. Ya hablemos de la deducibilidad de sus amortizaciones, como de sus cuotas de arrendamiento y gastos corrientes, lo cierto es que, salvo poder disponer de una prueba determinante respecto de la ausencia del uso privado, la administración viene siendo especialmente restrictiva al respecto<sup>7</sup>.

## **Especialidades de la estimación directa simplificada**

Respecto de la modalidad simplificada es importante recordar que está pensada para abarcar por defecto a la gran mayoría de los letrados ejercientes en España pues, salvo renuncia expresa y previa del contribuyente, es aplicable a aquellos de nosotros con un importe neto de la cifra de negocios que no supere los 600.000 euros anuales del año inmediato anterior. O sea, a la inmensa mayoría.

Pues bien, en ella y como su propio nombre indica, se trata de “facilitar” dicha labor al sujeto pasivo mediante una doble labor:

- (i) Objetivando determinados gastos, los correspondientes a provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, en una cifra anual del 5% del rendimiento neto con un máximo de 2.000 euros. Este tope máximo es una novedad para 2015 y sólo tendrá un efecto práctico para aquellos que obtengan un rendimiento neto de la actividad superior a 40.000 euros.
- (ii) Calculando las amortizaciones del inmovilizado material mediante el método lineal, en función de las tablas simplificadas aprobadas por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y la aplicación de lo previsto en el régimen de entidades de reducida dimensión.

---

<sup>6</sup> Vid. Consulta V1711/2010 de 26 de julio.

<sup>7</sup> Vid. Consulta V1711/2010 de 26 de julio.

De todo lo anterior podemos extraer dos recomendaciones: (i) revisar de forma rigurosa el nexo que vincula el gasto incurrido con la generación de ingresos y, además, (ii) disponer de la prueba documental que nos permite demostrar dicha conexión. Sin alguno de ambos requisitos (nexo y prueba) la deducibilidad podría ser cuestionada por la Administración, con las graves consecuencias que ello acarreará para el profesional en cuestión.