

D.G.T.

Nº Consulta: V3067-18

Abogado que lleva a cabo una actividad por cuenta propia. Deducibilidad de gastos de guardería de su hijo.

Fecha: 28 de noviembre de 2018

Art. 28 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Arts. 20.9º, 92 y 95 L.I.V.A. (L37/1992)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante ejerce la actividad profesional de abogado determinando el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación directa simplificada. Tiene un hijo escolarizado por lo que para poder atender su despacho fuera del horario escolar de su hijo le resulta necesario contratar los servicios de aula matinal, comedor y ludoteca.

CUESTION PLANTEADA

Si son deducibles en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los gastos mencionados.

CONTESTACION

1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- De acuerdo con el número 9º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29):

“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o

permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.”.

De acuerdo con el tenor literal del artículo, la exención se aplica a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

Los servicios que pueden beneficiarse de la exención son los consistentes en la atención, apoyo y vigilancia a los niños en los centros escolares durante el servicio de comedor escolar y recreo anterior y posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y una vez finalizadas las mismas, que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estos servicios de atención de niños se restringen a los expuestos en el párrafo anterior, sin que quepa hacerlo extensivo a los servicios de atención de niños en el transporte escolar, periodos vacacionales, excursiones o campamentos fuera del centro docente.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de comedor y aula matinal contratados por la consultante estarán exentos del Impuesto, por lo que no supondrán la repercusión de cuota alguna y no procederá llevar a cabo ninguna deducción.

Segundo.- Por lo que se refiere al servicio de ludoteca, siempre que se lleve a cabo fuera del centro docente, éste estará sujeto al Impuesto y no exento. En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91 no contempla ningún supuesto aplicable al mencionado servicio de ludoteca, por lo que éste tributará al tipo general del 21 por ciento.

Tercero.- En lo que se refiere, por último, a la deducibilidad de las cuotas soportadas por dicho servicio de ludoteca, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, en el que figuran, entre otras, las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Por otro lado, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas, lo siguiente:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...).”

De la normativa expuesta anteriormente se deriva que la adquisición de bienes o servicios por el sujeto pasivo que no se afecten directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional no dará derecho a la deducción de las cuotas soportadas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95.

Por tanto, las cuotas soportadas por la consultante en la contratación de servicio de ludoteca para su hijo, que no puede considerarse que se utilice en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y no exentas, no podrán ser deducidas por la misma en ninguna cuantía.

2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el artículo 28.1 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-, se establece que “*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”.

Por su parte, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo LIS, dispone que “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”.

Asimismo, el artículo 15 de la LIS 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.

Conforme con lo anterior, y en atención al mencionado principio de correlación de ingresos y gastos, la contratación de los citados servicios de aula matinal, comedor y ludoteca no tienen correlación con la actividad económica desarrollada, por lo que no tendrán la consideración de gasto deducible de la actividad económica que desarrolla la consultante.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.