

Consulta n.º 6741 de 26 de septiembre de 2014, de la Hacienda Foral de Bizkaia  
LA LEY 2488/2014

### Cuestión

*El consultante es un jugador profesional de pádel, que desarrolla su actividad por cuenta propia, para lo que se encuentra dado de alta en el epígrafe 3.04900 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ("Otras actividades relacionadas con el deporte ncop"). Según afirma, tiene su residencia en Bilbao, donde pasa la mayor parte del año. No obstante, para realizar su preparación deportiva previa a los campeonatos, se ve obligado a desplazarse a Madrid de lunes a viernes a lo largo de 5 meses, por diversas razones de carácter técnico. Por ello, la opción más económica que tiene es alquilar una vivienda en dicha ciudad durante esos cinco meses.*

*Desea saber si puede deducir el gasto correspondiente al alquiler de la citada vivienda de cara a determinar el rendimiento neto de su actividad profesional.*

### Solución

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19952/2013), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en vigor desde el 1 de enero de 2014, cuyo artículo 24, relativo al concepto de rendimientos íntegros de actividades económicas, establece que: "1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, 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 de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y las profesionales. Se considerarán actividades profesionales exclusivamente las clasificadas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Por su parte, el artículo 25 de la misma NFIRPF recoge que: "1. El cálculo del rendimiento neto se efectuará mediante el método de estimación directa, el cual tendrá las siguientes modalidades: a) Normal. b) Simplificada. (...)". De donde se deduce que el rendimiento neto de las actividades se calcula mediante las modalidades normal o simplificada del método de estimación directa.

A estos efectos, el artículo 27 de la repetida NFIRPF prevé que: "En la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad normal del método de estimación directa serán de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 25 de esta Norma Foral y lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniéndose en cuenta, además, las siguientes reglas especiales: (...)".

Finalmente, el artículo 28 de la NFIRPF regula que: "1. Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa, se operará de la siguiente forma: a) Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones, las amortizaciones, las cantidades en concepto de gasto de arrendamiento, cesión o depreciación a que se refieren la letra a) del apartado dos y la

*letra a) del apartado tres de la regla 5.ª del artículo 27 de esta Norma Foral y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas del artículo anterior. b) Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en la letra anterior y la cantidad resultante se minorará en un 10 por 100, en concepto de amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación. c) A la cantidad resultante de lo dispuesto en la letra b) anterior, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 25 de esta Norma Foral. (...)*".

De otro lado, el artículo 15.3 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19950/2013), del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), establece que: *"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, 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."* Lo que implica que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable, el cual únicamente debe ser corregido en aquellos supuestos y operaciones para los que la normativa tributaria establezca un tratamiento específico.

Dada la remisión genérica que la NFIRPF efectúa a la NFIS para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, cabe concluir que los conceptos o partidas que tenga la consideración de gastos a efectos contables, también lo serán fiscalmente, y podrán ser deducidos de cara a la determinación del rendimiento neto según el método de estimación directa, tanto en la modalidad normal como en la simplificada, salvo que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establezcan alguna especialidad (relativa a su deducibilidad, su valoración, su calificación, o su imputación temporal).

Por ello, interesa en este punto transcribir el punto 6 de la Introducción al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYME), aprobado mediante Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (LA LEY 11560/2007), en el que se señala que: *"6. (...) En orden a mostrar la imagen fiel de las pequeñas y medianas empresas se enuncian los mismos principios que en el Plan General de Contabilidad: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa, mientras que los principios de registro y correlación de ingresos y gastos del Plan General de Contabilidad de 1990 (LA LEY 3442/1990), se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, (...)".* Así, el referido principio de correlación de ingresos y gastos se desarrolla en el apartado 5º del Marco Conceptual del mismo PGCPYME, relativo a los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, donde se prevé que: *"(...) 4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto. Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos"*.

Adicionalmente, en un supuesto como el planteado, de arrendamiento temporal de una vivienda en una localidad distinta de aquella en la que reside y tiene el domicilio de actividad el consultante, debe tenerse en cuenta que, conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, únicamente pueden considerarse afectos a la realización de una actividad los elementos patrimoniales que sean

necesarios para la obtención de los rendimientos de que se trate. Por lo que quedan excluidos de esta consideración los que sean de uso particular del contribuyente y los que no se utilicen para el desarrollo de la citada actividad.

Así, el artículo 26 de la NFIRPF preceptúa que: "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, no considerándose afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica. c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. (...) 2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. Reglamentariamente podrán determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales podrán considerarse afectos a una actividad económica. (...)".

A lo que el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (LA LEY 6188/2014), añade que: "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en su caso, resulte común a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho, los siguientes: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad del contribuyente. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, no considerándose afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica. c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. (...) 2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma. No se entenderán afectos: 1. Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el número 4. de este apartado. (...) 3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. 4. 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 los números 1., 3. y 4. de este apartado no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, que se registrarán, por lo previsto en la regla 5. del artículo 27 de la Norma Foral del Impuesto, ni a las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos o aeronaves, que se registrarán por lo previsto en la regla 6. del artículo 27 de la Norma Foral del Impuesto".

De acuerdo con todo lo anterior, la deducibilidad de los gastos de cara a la determinación de los rendimientos netos de las actividades de los contribuyentes se encuentra condicionada por su correlación con los ingresos, de suerte que, en principio, resultan deducibles los gastos que estén relacionados con la obtención de ingresos, en los términos legalmente establecidos, siempre y cuando así se acredite, mientras que no cabe deducir los gastos que no tengan vinculación con los ingresos, ni aquellos otros cuya relación con la actividad no quede suficientemente

probada.

En el supuesto objeto de análisis, se pregunta por la deducibilidad del gasto derivado del alquiler temporal de un piso en Madrid durante el tiempo que dura la preparación deportiva que debe desarrollarse allí. A este respecto, ni la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni la del Impuesto sobre Sociedades, contienen ningún precepto específico relativo a este particular. De modo que, atendiendo a todo lo anterior, cabe concluir que dicho gasto tendrá la consideración de deducible, en la medida en que venga exigido por el desarrollo de la citada actividad y corresponda a una estancia temporal del consultante fuera de su residencia y del domicilio de la actividad. Es decir, en la medida en que exista una correlación entre este gasto y los ingresos de la actividad, y así se acredite. En caso de que no exista correlación con los ingresos, o de que ésta no quede suficientemente demostrada, los gastos objeto de consulta no podrán considerarse fiscalmente deducibles.

Esta correlación entre los gastos soportados y los ingresos obtenidos puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión y/o inspección competentes para la aplicación de los tributos. No obstante, sí cabe señalar que, en la valoración de esta correlación, deberá tenerse en cuenta tanto el importe diario del gasto soportado como la duración del desplazamiento a Madrid.

Así, si el gasto soportado por este concepto fuera excesivo o desmesurado, con respecto al que pueda considerarse normal conforme a los usos y costumbres, podría perder su carácter deducible, toda vez que estamos ante conceptos fronterizos entre los costes exigidos para el desarrollo de la actividad y aquellos otros que vienen a cubrir necesidades particulares de los contribuyentes. Por este mismo motivo, deberán tenerse en cuenta la duración y las circunstancias que rodean al desplazamiento, de forma que habrá de tratarse de un traslado temporal por motivos profesionales (para la realización del entrenamiento deportivo allí por razones justificadas), y no de un cambio, más o menos, permanente de residencia y/o del domicilio de la actividad.

A todos estos efectos, no debe olvidarse el hecho de que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 26 de la NFIRPF y artículo 18 del RIRPF) exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a su actividad económica y el destinado a la atención a sus necesidades particulares, así como que dicha normativa establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el marco de los desplazamientos laborales (de quienes obtienen rendimientos del trabajo), a través del régimen de dietas exentas, y fija una duración máxima a estos desplazamientos, a partir de la cual ya no cabe devengar dietas, al entenderse que, superada esa duración, nos encontramos ante un cambio de destino del empleado, más que ante un desplazamiento temporal de éste fuera de su centro de trabajo (artículo 13 del RIRPF).

Por último, en lo que se refiere a la prueba en el ámbito tributario, el artículo 103 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (LA LEY 4027/2005) (NFGT), determina que: *"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa. (...) 2. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo. (...)"*.

A lo que el artículo 104 de la misma NFGT añade que: *"1. La Norma Foral reguladora de cada tributo podrá fijar los requisitos formales que hayan de ser cumplidos para que determinadas operaciones, relevantes en la cuantificación de la obligación tributaria, tengan la consideración de deducibles. 2. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o"*

*profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria".*

Por todo ello, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el Capítulo V del Título I del Libro IV del Código Civil, y en los Capítulos V y VI del Título I del Libro II de la Ley 1/2000, de 7 de febrero, de Enjuiciamiento Civil (en cuyo artículo 299 se enumeran los medios de prueba).

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las evidencias aportadas, quedando descartado, como principio general, el sistema de prueba legal o tasada.

De modo que, en lo que a esta consulta interesa, el consultante podría aportar datos sobre la necesidad que tiene de trasladarse a Madrid para preparar la temporada deportiva, con objeto de así relacionar los gastos de estancia que soporta con los ingresos derivados de su actividad profesional. Asimismo, esta Administración Tributaria podrá analizar todas las evidencias que se le aporten, y las demás que pueda obtener, a fin de valorar si realmente existe una correlación entre los gastos objeto de consulta y los ingresos, teniendo en cuenta especialmente, como ya se ha señalado, la cuantía de los citados gastos y la duración de los desplazamientos (por comparación con los límites establecidos en el artículo 13 del RIRPF para las dietas exentas).

La contestación a la presente consulta se ha elaborado partiendo de que el desplazamiento por el que se pregunta no conlleva que el compareciente deba tributar ante la Administración de territorio común, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 6 y 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (LA LEY 822/2002), y en los artículos 2 y 3 de la NFIRPF, al menos en lo que al ejercicio 2014 se refiere. Si hubiera un cambio de residencia que obligara a tributar ante la Administración de territorio común, la consulta debería plantearse ante órgano competente de la misma.

