



DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL



Criterio 1 de 3 de la resolución: **04454/2014/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **10/09/2015**

Asunto:

IRPF. Determinación del rendimiento neto de una actividad económica en estimación directa. Admisión o no de los gastos de suministros correspondientes a la vivienda habitual, afectada parcialmente al ejercicio de la actividad, en proporción a la parte de ésta que se utilice para el ejercicio de dicha actividad.

Criterio:

Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble.

Tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En cambio, en el caso de los gastos correspondientes a suministros, no procede su deducción atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. En ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC que se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, sólo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. Así las cosas, la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

28

29

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

22

Conceptos:

Actividad/explotación económica

Afectación

Estimación directa

Gastos deducibles

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Inmuebles

Prueba

Rendimientos de actividades económicas

Vivienda habitual

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de diciembre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 46-03959-2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. El interesado presentó autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2010, declarando, entre otros conceptos, ingresos y gastos de la actividad artística de concertista de piano. En relación con esta autoliquidación se tramita un procedimiento de comprobación limitada, en el que se pone de manifiesto que el interesado utilizaba parte de su vivienda habitual para el ejercicio de su actividad económica. Dicho procedimiento termina mediante resolución con liquidación provisional, en la que, entre otras cuestiones, no se admite la deducción de los gastos por consumos en la vivienda particular del declarante correspondientes a teléfono, energía eléctrica y gasóleo.

2. Contra dicha liquidación el interesado interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo contra el que se formuló reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante TEAR) , solicitando que se tuvieran en cuenta los gastos deducidos por consumos en la vivienda particular al dedicarse parte de ésta al desarrollo de su actividad económica.

3. El TEAR estimó la reclamación interpuesta anulando la liquidación impugnada, admitiendo la deducción de la parte proporcional de los gastos de suministros inherentes al inmueble, domicilio particular que se comparte con el ejercicio de la actividad de concertista de piano, señalando que:

"Es criterio de este Tribunal, en los casos de afectación parcial de una vivienda que se utiliza como residencia habitual y como lugar donde se ejerce una actividad económica, que todos los gastos relacionados con ese inmueble podrán deducirse proporcionalmente a la parte de la misma afectada en relación con la superficie total de la vivienda. Por ello, no sólo los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser el IBI, la comunidad de propietarios, el seguro, etc, sino también los gastos derivados de los suministros (agua, luz, gas, calefacción, teléfono, etc.) pueden deducirse proporcionalmente, puesto que la regla general de exigencia de afectación exclusiva no se aplica en el caso de inmuebles y gastos relacionados.

Así, cuando parte de los inmuebles se utilizan en la actividad económica y parte para otros fines, aunque los mismos no se destinen exclusivamente y en su totalidad al ejercicio de la actividad económica, puede aplicarse a los gastos relacionados, como sucede en nuestro caso, la misma regla de prorrateo que se aplica a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda."

SEGUNDO: Frente a esta resolución el Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla errónea y dañosa para el interés general.

Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

Con fundamento en lo preceptuado en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto, que desarrolla lo preceptuado en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, la Dirección General de Tributos en reiteradas en contestaciones a consultas tributarias (V0801-07, V1963-10, V2685-11 y V2557-13), entiende que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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, lo que supondrá que el obligado tributario pueda deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc, proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

Sin embargo, entiende ese Departamento, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, gas, calefacción, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando éstos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda.

En opinión del Departamento de Gestión Tributaria, la explicación de esta diferencia de tratamiento reside en la idea que destaca la Dirección General de Tributos en las contestaciones a las consultas: la imposible división de los gastos de suministros entre la actividad particular y la económica, pues no existe una regla racional que permita discernir qué parte de los suministros es utilizada para fines particulares y qué parte para el desarrollo de la actividad económica; es decir, no estamos ante un "elemento patrimonial divisible susceptible de un claro aprovechamiento separado".

En efecto, la determinación de la parte del inmueble que se utiliza en el desarrollo de la actividad económica se puede realizar de una manera objetiva poniendo en relación los metros cuadrados destinados a la actividad económica con los metros cuadrados totales de la vivienda. Partiendo de este dato es fácil hallar la parte de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que corresponden a la parte destinada a la actividad económica, pues todos los gastos de esta categoría son imputables en igual medida a las dos partes de la vivienda (el mismo coste de titularidad tiene el metro cuadrado dedicado a fines particulares que el dedicado a la actividad económica).

Sin embargo, esta última característica no concurre en los gastos de suministros, cuya naturaleza impide afirmar sin mayores comprobaciones que son imputables en la misma medida a una y a otra actividad. En estos gastos, y en ausencia de método de cálculo objetivo, se impone la regla general de no admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario no pruebe la contribución en exclusiva a la actividad económica desarrollada.

Finaliza solicitando el Director recurrente de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que en los casos en los que el contribuyente utilice parte de su vivienda habitual para el desarrollo de su actividad económica, no procede aplicar para la deducción de los gastos de suministro la misma regla de prorrateo que para los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, sino que únicamente serán deducibles los gastos de suministros cuando se prueba que los mismos se destinan exclusivamente al ejercicio de la actividad económica.

TERCERO: Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presenta alegaciones, señalando, en síntesis, que no parece racional que no se pueda deducir ningún gasto de suministros de forma proporcional a los metros cuadrados destinados a la actividad económica y el total de la vivienda, criterio que se admite en relación con la tasa de basura y en otros supuestos como el cálculo de la cuota anual en el método de estimación objetiva del IRPF y en el régimen especial simplificado del IVA, cuando exista una utilización parcial del modulo en la actividad o sector de actividad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

SEGUNDO: La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si para el cálculo del rendimiento neto de una actividad en estimación directa, cabe o no admitir la deducción de los gastos de suministros correspondientes a la vivienda habitual, afectada parcialmente al ejercicio de la actividad económica, en proporción a la parte de ésta que se utilice para el ejercicio de dicha actividad.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

Asimismo, y puesto que el Director invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del

actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, que sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

TERCERO: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Por su parte, el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo dispone que: "3. En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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". En términos similares, el actualmente vigente artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La deducibilidad de los gastos en la determinación del rendimiento de una actividad económica se encuentra presidida por el principio de correlación de ingresos y gastos, de tal suerte que sólo aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la misma serán deducibles, en los términos previstos en la normativa antes señalada.

En relación a los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, el artículo 29 de la LIRPF, establece lo siguiente:

"Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos

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 se consideran 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. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.*

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. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

(...)."

Este precepto encuentra desarrollo en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante RIRPF) que regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.*
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.*
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.*

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos 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 apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

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 afectadas 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.

(...)."

CUARTO: La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, lo que puede acontecer en el supuesto de una vivienda que, parcialmente, se utiliza para el ejercicio de una actividad económica.

La determinación de la parte del inmueble que se utiliza en el desarrollo de la actividad económica se puede realizar de una manera objetiva poniendo en relación los metros cuadrados destinados a la actividad económica con los metros cuadrados totales de la vivienda; partiendo de este dato es fácil hallar la porción de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que corresponden a la parte destinada a la actividad económica, pues todos los

gastos de esta categoría son imputables en igual medida a las dos partes de la vivienda (el mismo coste de titularidad tiene el metro cuadrado dedicado a fines particulares que el dedicado a la actividad económica). Pero, en efecto, la naturaleza de los gastos de suministros impide afirmar sin mayores comprobaciones que sean imputables en la misma medida a una y a otra actividad, pues no existe una regla racional que permita discernir qué parte es utilizada para fines particulares y qué parte para el desarrollo de la actividad económica. Por ello, en ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC que se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, sólo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. Así las cosas, la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble.

QUINTO : En cuanto a las alegaciones de quien en su día fue ostentó la condición de interesado en la resolución recurrida dictada en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución del presente recurso, debe señalarse, conforme a lo expuesto, que los gastos de suministros de una vivienda, parcialmente afectada al ejercicio de una actividad económica, resultarán deducibles en la medida que se acredite, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, su correlación con la obtención de los ingresos, sin que los criterios de determinación del rendimiento neto de actividades en estimación objetiva por signos, índices o módulos, puedan extrapolarse para la determinación de los rendimientos de una actividad económica en estimación directa como es el caso planteado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda **ESTIMARLO EN PARTE** fijando el criterio de que para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario.

En cambio, los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.