



Bizkaiko Foru
Aldundia
Diputación
Foral de Bizkaia



Sarrera/Entrada

- 8 OCT 2015

JLEM/RAF

Bilbao, a 7 de Octubre de 2015

Zk./Nº

7432

Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica
Kordinaziorako eta Laguntza Teknikorako Zuzendariordeztza

Nork/De **JEFE SERVICIO ASESORÍA JURÍDICA**
Dpto. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y RELACIONES INSTITUCIONALES

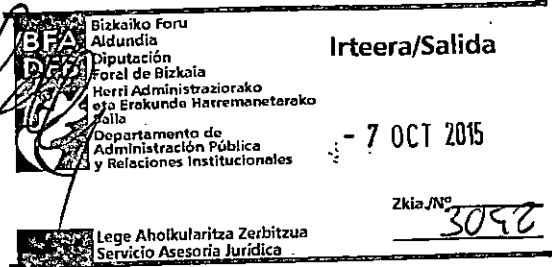
Nori/A **SUBDIRECTOR DE COORDINACION Y ASISTENCIA TECNICA (SCAT)**
Dpto. HACIENDA Y FINANZAS

Gaia/Asunto **Remisión de SENTENCIA**

Conforme al Acuerdo del Consejo de Gobierno de 30 de Abril de 1.991 (Asunto nº 16), y a los efectos en él indicados, con el ruego de acuse de recibo, se remite el siguiente documento:

Procedimiento: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
Fase Actual: 2ª INSTANCIA
Posición DFB: RECURRIDO
Parte contraria: MIGUEL ANGEL VILLATE ESPIGA
Órgano Judicial: TRIB. SUP. JUS. P. VASCO SALA DE LO CONT-ADVO
Nº recurso/autos: 126/14
Resolución: SENTENCIA Nº 429/2015
Fecha: 23/09/2015
Fallo: ESTIMATORIO
Resultado: DESFAVORABLE

Atentamente,



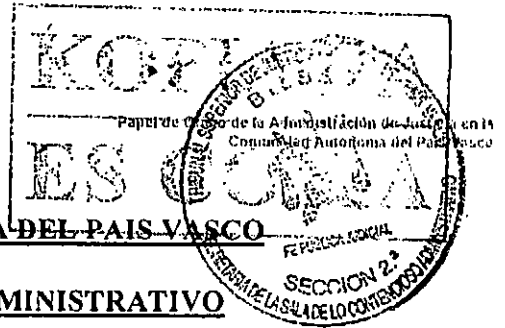
Recibí:
Fecha:
Firma:

Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia de 30 de Abril de 1991 (Asunto nº 16 del Orden del día):

Primero: La Diputación Foral quedará enterada de las Sentencias y demás resoluciones de cualesquiera órganos jurisdiccionales o administrativos, mediante la comunicación de las mismas a los Servicios Administrativos de los Departamentos Forales competentes por razón de la materia de que se trate.

Además, se dará cuenta al Consejo de Gobierno cuando su interés, determinado por el Departamento afectado, así lo aconseje.

Segundo: Los Servicios notificados conforme al apartado primero anterior adoptarán los trámites necesarios en orden al cumplimiento de tales resoluciones.



TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 126/2014

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 429/2015

ILMOS. SRES.
PRESIDENTE:
DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:
DON ÁNGEL RUIZ RUIZ
DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA



(S. ARANZADI)

En Bilbao, a veintitrés de septiembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso Ordinario registrado con el número 126/2014 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna el acuerdo de 21 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2010.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTE: D. MIGUEL ÁNGEL VILLATE ESPIGA, representado por la Procuradora D^a. MARIA BEGOÑA FERNANDEZ DE GAMBOA IRARRAGORRI y dirigido por el Letrado D. ALEX LINACISORO ITURRIZA.

-DEMANDADA: DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora D^a. MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por el Letrado D. SANTIAGO ARANZADI MARTINEZ DE INSAUSTI.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA.

Recepcionado en el
C. PROCURADORES EL DIA ANTERIOR

- 7 OCT 2015

BIZKAIKO AUZITEGI TARN
PROKURADUREN ELKARGO GORRITSUA
FIRMA PROCURADOR

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25 de febrero de 2014 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora D^a. MARÍA BEGOÑA FERNÁNDEZ DE GAMBOA IRARRAGORRI, actuando en nombre y representación de, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 21 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2010; quedando registrado dicho recurso con el número 126/2014.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que anule, revoque y deje sin efecto la liquidación de IRPF del ejercicio 2010 del demandante, y, en consecuencia, se consideren deducibles los gastos consignados en la autoliquidación. Inste a la Diputación Foral de Bizkaia, Departamento de Hacienda y Finanzas, a la devolución del aval bancario depositado ante el Órgano de Recaudación del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

CUARTO.- Por Decreto de 25 de septiembre de 2014 se fijó como cuantía del presente recurso la de 11.748,45 euros.

QUINTO.- El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.- Por resolución de fecha 16/09/15 se señaló el pasado día 22/09/15 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo el acuerdo de 21 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2010.

El Servicio de tributos directos practicó liquidación provisional al recurrente elevando el rendimiento neto declarado por su actividad profesional de economista auditor de 84.219 € a 109.466,82 €, al considerar no deducibles determinados gastos imputados a su actividad profesional, tales como los seguros de su vivienda y de su vehículo, el arrendamiento de una vivienda en Madrid, el importe de los tiques de restaurantes, bares y taxi, autopista, aparcamiento y gasolina, así como gastos de suministros de agua y electricidad a su vivienda particular, razonando en esencia, que no se acredita la correlación con los ingresos ni la propia realidad de los gastos al no tratarse de facturas.

Contra dicha resolución interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el acuerdo recurrido. Alegó que en su actividad profesional de economista y auditor censor jurado de cuentas, en el ejercicio 2010 prestó servicios a diversas empresas y concretamente en el periodo comprendido entre el 1 de junio y el 31 de diciembre a Hune Rental, S.L., suscribiendo con ella un contrato en virtud del cual le abonó en concepto de gastos de desplazamientos y estancia 2.589 € mensuales, y dado que le obligó a desplazarse de lunes a viernes a Madrid, arrendó una vivienda por un importe mensual de 1.100 €, generando gastos de desplazamiento, autopista, aparcamiento, gasolina etc. que acredita con los correspondientes tiques. Alegó asimismo que además de estos servicios para otros clientes a los que atiende desde su domicilio habitual del que destina una superficie de 50 m² de una extensión total de la vivienda de 150 m², por lo que considera proporcionalmente deducibles parte de las cantidades consumidas.

El acuerdo recurrido desestimó la reclamación alegando que en un supuesto como el de autos en el que no existe obligación de llevar contabilidad, en la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa, la deducibilidad de los gastos está condicionada al principio de correlación con los ingresos y exige justificar su necesidad y su realidad, correspondiendo al interesado la carga de la prueba. A tales efectos considera que la realidad de los gastos ha de acreditarse mediante la correspondiente factura, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Bizkaia (NFGT), razón por la cual rechaza los gastos realizados en restaurantes, bares, gasolina, peajes, autopista, taxis que están justificados mediante tiques. Rechaza el TEAF los gastos de utilización del vehículo por no acreditarse el uso exclusivo para la actividad económica de acuerdo con el artículo 26 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Bizkaia. Rechaza asimismo el TEAF la deducción de los gastos correspondientes al alquiler de vivienda de Madrid, razonando que, teniendo en cuenta la duración del contrato, su necesidad no deriva de un desplazamiento temporal, y que atienden necesidades particulares por lo que no son deducibles. Finalmente, desestima la reclamación relativa a la deducibilidad de los consumos de agua, alcantarillado, basura y seguros de la vivienda habitual razonando que si bien el artículo 26 de la Norma Foral del IRPF permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles susceptibles de aprovechamiento separado e independiente, los gastos derivados de los suministros correspondientes a la vivienda sólo resultan deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad de que se trate, no pudiendo aplicarse la regla de prorrateo que se aplica a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda a los consumos de agua ni a las tasas municipales, ya que se determinan en función de los metros cúbicos consumidos.

Contra dicho acuerdo se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo su anulación y la de la liquidación provisional de la que trae causa.

Alega en esencia que está suficientemente acreditada la correlación de los gastos cuya deducción pretende con los ingresos, por las fechas de los ingresos y gastos y por los documentos en especial el relativo al alquiler de la vivienda en Madrid que se corresponde con el contrato de prestación de servicios en dicha capital, y de otro lado, que está acreditada la realidad de los gastos mediante los tiques aportados, sin que resulte exigible que se acrediten mediante facturas formales.

En relación con la deducibilidad de los gastos del domicilio de la actividad, alega que el prorrateo en función del consumo no es posible al no disponerse de dicha información, considerando que debe aceptarse la deducibilidad de una parte proporcional de dichos gastos tomando como ratio para el prorrateo las horas de una jornada laboral de ocho horas sobre las 24 diarias lo que representaría un 33% del gasto por tales conceptos.

Por lo que se refiere a la deducibilidad de los gastos de desplazamiento, alega que el acuerdo la rechaza por no acreditarse la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, siendo así que no se pretende la deducción de gastos de vehículo sino de desplazamiento, tales como peajes de autopista, aparcamientos y gasolina, que pueden ser realizados con vehículo propio o ajeno.

Respecto a la deducibilidad de los gastos por arrendamiento de vivienda en Madrid, considera suficientemente acreditada la correlación con los ingresos provenientes de Hune Renta, SLU y su realidad en virtud del contrato de arrendamiento aportado. Alega que el TEAF cambia el argumento de la liquidación provisional que negaba la correlación, razonando ahora que no se trata de un desplazamiento temporal sino de un cambio de domicilio o de residencia, lo que es un contrasentido con la propia competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia para efectuar la liquidación en razón de su residencia en dicho territorio histórico. A su juicio, el desplazamiento tuvo carácter temporal.

La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso reiterando el tenor del acuerdo recurrido.

SEGUNDO: A la hora de examinar los motivos de impugnación alegados, como cabecera de nuestro razonamiento, hemos de compartir con el acuerdo recurrido, que en un supuesto como el de autos en el que no existe obligación de llevar contabilidad, en la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa, la deducibilidad de los gastos está condicionada al principio de correlación con los ingresos y exige justificar su necesidad y probar su realidad, correspondiendo al interesado la carga de la prueba (arts. 103 y 104 NFGT), bien entendido que, consciente el legislador de las dificultades de prueba que ello puede entrañar, el art. 28 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, reguladora del autoriza a minorar de la cantidad resultante de deducir de los ingresos los gastos acreditados, un diez por cienos en concepto de amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación.

El examen de las cuestiones planteadas en el presente recurso exige precisar además que la demanda plantea la deducibilidad de los gastos de una forma genérica, agrupándolos por conceptos, sin una concreta y singular identificación y cuantificación de cada uno de ellos por referencia a la documentación que obra en el expediente administrativo, lo que obliga a la Sala a examinar la cuestión con dicho carácter general, diferenciando, por un lado, los gastos de desplazamiento, autopista, aparcamiento, gasolina, restaurantes, bares, taxis etc. que se originan como consecuencia del contrato suscrito con Hune Rental SL, que le obligó a prestar servicios en Madrid en el periodo comprendido entre el 1 de junio y el 31/12/2010, de otro lado, los relativos al alquiler de

una vivienda en Madrid y, finalmente, los relativos al uso parcial de la vivienda para su actividad profesional.

La liquidación provisional y el acuerdo del TEAF que la confirma rechazan la deducibilidad de tales gastos por dos razones, en primer lugar, porque no se acredita la correlación con los ingresos y, en segundo lugar, porque no se acredita su realidad, lo que la Sala comparte plenamente, toda vez que en prueba de los mismos se aportan meros tiques que nada acreditan, puesto que pueden haber sido expedidos para cualquier persona.

No se trata propiamente de que sea exigible la prueba de tales gastos mediante factura, puesto que, aun cuando indudablemente, la factura expedida en legal forma es un documento válido a los efectos de acreditar un gasto, es incuestionable la dificultad de obtención en determinados servicios. Ahora bien, ello no significa que deba admitirse la prueba de la realidad de los gastos y su correlación con los ingresos mediante unos meros tiques que nada acreditan.

Por lo que se refiere al alquiler de la vivienda en Madrid, consta acreditada la realidad del contrato de arrendamiento, el importe del alquiler y, de otro lado, consta asimismo acreditado el contrato celebrado por el recurrente el 1 de junio de 2010 con la mercantil Hune Rental, S.L. para prestar servicios profesionales de asesoramiento financiero y contable, dirección, control y supervisión del área de administración y finanzas, con una duración de un año, sin pacto de exclusividad y con libertad para organizar su trabajo en la forma que considere más conveniente, aunque le exigía su presencia de lunes a viernes en Madrid.

La liquidación provisional practicada rechazó la deducibilidad de dicho gasto por la razón de que no quedaba acreditada su correlación con los ingresos, esto es, porque no se justificaba la necesidad de dicho alquiler para obtener los rendimientos derivados del contrato de prestación de servicios. Sin embargo, el acuerdo del TEAF cambia el argumento y considera que tales gastos no son deducibles por la razón de que no se trata de un desplazamiento temporal, sino definitivo.

A juicio de la Sala, se halla suficientemente acreditada la correlación de los gastos de alquiler de la vivienda en Madrid en los términos requeridos por la consulta vinculante de 16 de febrero de 2011 alegada por el recurrente (folio 287 del expediente de gestión), toda vez que el contrato de prestación de servicios del que derivan los ingresos acredita razonablemente la necesidad del desplazamiento a Madrid de lunes a viernes y, de otro lado, el contrato de arrendamiento y el importe de los alquileres se halla asimismo debidamente acreditado.

No cabe por lo demás aceptar que la residencia temporal de lunes a viernes en Madrid durante el periodo comprendido entre el 11/06/2010 y el 31/12/2010 comporte un cambio de residencia definitivo, ya que es incuestionable el domicilio fiscal del recurrente en el Territorio Histórico de Bizkaia, no sólo porque así lo revele la propia liquidación provisional, sino porque además consta probada la residencia en dicho territorio durante

un periodo superior a 180 días en el ejercicio 2010, de conformidad con lo previsto por el art. 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso en este punto, bien entendido que la estimación se ciñe exclusivamente a la deducibilidad de los alquileres soportados en el periodo y que no comprende otros gastos, sobre los cuales nada se ha debatido en esta sede.

Finalmente, queda por analizar los gastos relativos al uso parcial de la vivienda del recurrente en Getxo (50 m² de los 150 m² de superficie de la misma) para su actividad profesional, bien entendido que la liquidación provisional rechazó exclusivamente los gastos de suministros de agua y electricidad y los gastos relativos a la reparación de la pintura de un baño en la vivienda particular.

La demanda alega que, teniendo en cuenta que no es posible establecer el prorrateo en función del consumo al no disponerse de dicha información, debe admitirse el prorrateo de los gastos por tales consumos en proporción a la superficie destinada a la actividad profesional, tomando para el prorrateo las horas de una jornada laboral de 8 horas sobre las 24 del día lo que representa un 33% del gasto por tales conceptos.

La Sala considera que, aun admitiendo que la actividad profesional desarrollada en el domicilio particular, de acuerdo con reglas de experiencia, puede entrañar la necesidad del consumo de electricidad y de agua, no se acredita la realidad e importe del gasto en términos mínimamente razonables, y no resulta admisible la deducción en proporción a la superficie de la vivienda utilizada a los fines profesionales, ni siquiera en los términos planteados en la demanda, toda vez que se trata de meras suposiciones que no acreditan la realidad del gasto, y, toda vez que la carga de la prueba le incumbe al recurrente, hemos de concluir que la dificultad de prueba de dicho gasto lo reconduce a la deducción del 10% que con carácter general se admite por gastos de difícil justificación.

TERCERO: De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción, la parcial estimación del recurso comporta la no imposición de las costas.

Vistos los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

I.- Estimamos el presente recurso nº 126/2014, interpuesto contra el acuerdo de 21 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2010.

II.- Declaramos la disconformidad a derecho del acto recurrido y de la liquidación provisional de la que trae causa, exclusivamente en cuanto se opone en al siguiente pronunciamiento.

III.- Declaramos que procede la deducción del gasto por alquiler de la vivienda en Madrid en los términos pactados en el contrato aportado como documento nº2 de la demanda a razón de 1.100 euros mensuales.

IV.- Desestimamos el recurso en lo demás.

V.- Sin imposición de costas.

Esta sentencia es **FIRME** y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO SALA DE LO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
EAEko AUZITEGI NAGUSIA ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN SALA**

BARROETA ALDAMAR 10-2ª Planta-C.P./PK: 48001
TEL.: 94-4016655

N.I.G. P.V./ IZO EAE: 00.01.3-14/000102
N.I.G. CGPJ / IZO BJKN: XX.XXX.33.3-2014/0000102

Procedimiento / Prozedura: Ordinario / Arrunta 126/2014 - Sección 2ª

Demandante / Demandatzailea: MIGUEL ANGEL VILLATE ESPIGA
Representante / Ordezkaria: MARIA BEGOÑA FERNANDEZ DE GAMBOA IRARRAGORRI

Demandado / Demandatua: DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA
Representante / Ordezkaria: MONICA DURANGO GARCIA

ACTUACIÓN RECURRIDA / ERREKURRITUTAKO JARDUNA: ACUERDO DE 21-11-13 DEL T.E.A.F. DE BIZKAIA ESTIMATORIO PARCIAL DE LA RECLAMACION 2015/2012 CONTRA ACUERDO DEL SERVICIO DE TRIBUTOS DIRECTOS POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS, EJERCICIO 2010. j

DILIGENCIA.- En Bilbao, a dos de octubre de dos mil quince.

La extiendo yo, Letrado/a de la Administración de Justicia, para hacer constar que en el día de hoy la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, quedando la sentencia original para ser incluida en el libro de sentencias definitivas de esta sección, uniéndose a los autos certificación literal de la misma, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

EGINBIDEA.-Bilbao(e)n, bi mila eta hamabost (e)ko urriaren bi(e)an.

Nik, Justizia Administrazioaren letradua naizen honek, egiten dut, jasota gera dadin, aurreko epaia --eman dutenek berek sinatua-- publiko egin dela gaur, Konstituzioak eta legeek onartu edo agindutako moduan, eta jatorrizko epaia atal honetako behin betiko epaien liburuan sartzeko uzten dela, autoei epaiaren hitzez hitzeko ziurtagiria erantsiko zaiela eta jarraian alderdiei jakinaraziko zaiela. Fede ematen dut.