

EXPEDIENTE 86/18

En la ciudad de Pamplona a 26 de junio de 2019, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA y doña BBB, con NIF XXX y YYY respectivamente, en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2015

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los ahora reclamantes presentaron su reglamentaria declaración-liquidación por el impuesto y año de referencia incluyendo en ella unos rendimientos negativos de la actividad profesional de doña BBB.

SEGUNDO.- Los órganos de gestión del impuesto dictaron, el 28 de noviembre de 2017, una propuesta de liquidación en la que anulaban los rendimientos negativos declarados al considerar que, dado que no había habido ingresos de la actividad profesional en el periodo impositivo, los gastos declarados no eran deducibles. El 4 de enero de 2018, los interesados presentaron las oportunas alegaciones, que fueron rechazadas, dictándose liquidación provisional en los mismos términos que la citada propuesta el 18 de enero de 2018.

TERCERO.- Mediante escrito con fecha de entrada en los registros de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra de 26 de febrero de 2018, interponen los interesados reclamación económico-administrativa en la que solicitan la admisión de la deducibilidad de los gastos declarados, alegando para ello las razones que estiman oportunas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

SEGUNDO.- El artículo 34.1 de la Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en esta sección”. Por su parte, el artículo 24.1 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecía que “*con carácter general no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que no se hallen correlacionados con los ingresos*”, esto es, para que un gasto sea deducible es necesario que dicho gasto esté dirigido a la obtención de ingresos por parte del empresario o profesional.

En el presente caso, los órganos de gestión del impuesto entienden que, dado que en el ejercicio en cuestión el sujeto pasivo no obtuvo ingresos, los gastos en que incurrió en ese mismo ejercicio no estarían destinados a la obtención de ingresos, esto es, no existiría la exigible correlación entre gastos e ingresos.

No podemos coincidir con dicho criterio. Como ha señalado en anteriores ocasiones este Tribunal, la correlación de ingresos y gastos no supone, necesariamente, que dichos ingresos y gastos se produzcan en el mismo periodo impositivo, situación esta que concurre especialmente en diversas actividades. En este sentido podemos traer a colación la Sentencia 601/2016, de 10 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Sevilla), cuyos fundamentos de derecho primero y segundo establecen lo siguiente: “*Primero.*

Las liquidaciones giradas eliminan las bases negativas determinadas en el rendimiento de actividades económicas (ejercicio de la profesión de arquitecta) por entender que no existe tal actividad al no haberse declarado ingresos, limitándose a deducir los gastos.

La actora formula reclamaciones económico-administrativas en las que, en sustancia, que sí existe correlación de ingresos y gastos, ya que tales gastos son estrictamente necesarios para el desempeño de la actividad, que es la que genera ingresos. Y, en todo caso, son gastos ligados y necesarios derivados de las obras realizadas, como el seguro de responsabilidad civil, por lo que son deducibles aunque no haya ingresos, tal como se reconoce en consulta.

Las resoluciones del TEARA, en su idéntico fundamento cuarto, dicen:

"No se cuestiona que los gastos, en sí mismo considerados, sean deducibles, sino si los mismos están afectos o han intervenido en la producción de bienes y servicios propios de una actividad económica. Y en este sentido, considerando que la normativa del IRPF se remite a la del Impuesto sobre Sociedades (entre los que cabe invocar el artículo 14.1 e) del TRLIS) y ésta a su vez a las reglas mercantiles, entre ellas el Código de Comercio y la normativa contable, éstas establecen que sólo son deducibles los gastos correlacionados con los ingresos, esto es, sólo son deducibles aquellos gastos que habiéndose incorporado al proceso de producción, hayan sido empleados en la realización de las entregas de bienes o, como en este caso, prestaciones de servicios -profesionales de arquitectura-; en otras palabras, sólo son deducibles los gastos necesarios para la obtención de ingresos; luego, si no obtuvo ingresos, más aún si no desarrolló actividad alguna, no cabe deducir gasto alguno, según dichas normas".

De acuerdo con ello entiende que no estamos ante una cuestión jurídica, sino ante una cuestión fáctica, que pasa por acreditar el efectivo ejercicio de la actividad, de demostrar que efectivamente prestó servicios. Y, en nuestro caso, la actora no acredita haber prestado servicios en los distintos ejercicios liquidados.

La actora, en esta vía judicial, insiste en el carácter deducible de los gastos, y que la falta de generación de ingresos en una profesión como la de arquitecto es notoria tras "la crisis del ladrillo"

Segundo.

La Sala no puede compartir los razonamientos del TEARA, donde, aunque se haga protesta de ello, hay un ligero deslizamiento desde el derecho a los hechos.

Así, una cosa es que uno haga los gastos precisos para generar ingresos en una actividad económica y otra cosa que, haciendo una especie de deducción a contrario en el plano de los hechos, llegar a la conclusión que la ausencia de ingresos supone ausencia de actividad. Ya que ello supone desconocer un hecho inherente al riesgo mismo empresarial, la posibilidad de que la actividad desplegada y los medios puestos no se traduzca en una generación de ingresos.

Es más, aunque, por razones de gestión, el impuesto se periodifique en años, la actividad en sí misma tiene un ciclo más largo, por lo que tampoco es significativo el hecho de que la falta de ingresos en determinados ejercicios, sin que esto suponga ausencia de actividad.

Y así lo ha entendido la propia Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V1497/10, de 2 julio, referido precisamente de un Arquitecto Técnico que va a dejar la actividad pero tiene que seguir pagando el seguro de responsabilidad civil por razón de las obras realizadas, donde dice: "Conforme a lo anterior, cabe señalar que aunque el consultante ya no desarrolle de manera efectiva la actividad económica, el hecho de que el pago de las primas de seguro de responsabilidad civil sea consecuencia del ejercicio de dicha actividad supone que tales gastos, posteriores al cese, mantengan esa misma naturaleza y, por tanto, se considerarán deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad".

En definitiva la generación de ingresos en el ejercicio no es precisa para la deducibilidad de un gasto relacionado con el ejercicio de la actividad en periodo largo. Y la actora ha acreditado que se trata de una actividad que ha generado ingresos, que puede generarlos y que tiene aún expedientes abiertos en el Colegio por razón de las obras llevadas a cabo bajo su dirección en ejercicio de tal actividad.

Por todo ello, procede la estimación del recurso".

Ha de tenerse en cuenta, en todo caso, que en el supuesto actual, los órganos de gestión del impuesto ni siquiera llegaron a considerar que la ahora reclamante no ejerciera actividad alguna, conclusión a la que sí había llegado el TEARA a partir de la ausencia de ingresos en el ejercicio. En el caso ahora enjuiciado, la Sección Técnica y de Control del IRPF se limita a afirmar que la ausencia de ingresos en el ejercicio supone, de forma indefectible, que los gastos en que se hubiera podido incurrir no estaban destinados a la obtención de ingresos, criterio este que no podemos compartir.

En consecuencia, este Tribunal resuelve estimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA y doña BBB en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2015, debiéndose anular la liquidación provisional girada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Y para que conste y quede unida al expediente de referencia, expido la presente certificación en Pamplona, a 1 de julio de 2019.