

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Rendimientos de las Actividades Económicas

Fecha: 26.10.2020

Referencia IRPF. Derechos de autor percibidos por la publicación de una novela. Gastos deducibles. Imputación temporal. Porcentaje de integración.

Cuestión El consultante trabaja por cuenta ajena como abogado. Al margen de esta relación laboral, ha escrito una novela a lo largo de varios años, que fue publicada por una editorial en marzo de 2018. Como consecuencia de la creación y publicación de la obra el compareciente ha incurrido en múltiples gastos: (i) para escribir la novela (viajes a los lugares donde transcurre la trama, utilización de una estancia en su domicilio -cuyo uso también plantea a futuro para poder escribir-, adquisición de un ordenador para poder escribir, así como el acceso y adquisición de documentación y libros, etcétera); (ii) para conseguir su publicación (gastos de informes de lectura de profesionales, gastos de viajes para visitar a posibles editores, y remuneración de su agente editorial, entre otros); así como, actualmente, (iii) para llevar a cabo su promoción (remuneración al agente editorial, gastos de traducciones parciales a otros idiomas, gastos de desplazamiento a ferias del libro o presentaciones de la novela, uso de un vehículo, etcétera). De acuerdo con el contrato suscrito con la editorial, el consultante percibirá todas las remuneraciones derivadas de la venta de la novela a través de su agente literario. En 2017 la editorial comunicó a la Administración tributaria el abono de 5.000 euros al compareciente, quien, no obstante, afirma que no percibió importe alguno hasta 2018 (momento en que, además, soportó el cobro de la comisión de mediación).

Desea conocer:

- 1) La calificación que corresponde a las remuneraciones derivadas de la publicación de la novela en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 2) En caso de calificarse como rendimientos de las actividades económicas, qué gastos y en qué proporción puede incluir como deducibles de los rendimientos íntegros que obtenga, y la forma correcta de justificarlos.
- 3) A qué ejercicio procede imputar el importe de 5.000 euros reconocido por la editorial en 2017, pero abonado por su agente literario en 2018.
- 4) Si se puede considerar que, en el caso concreto, el rendimiento de la actividad tiene un período de generación superior a dos años o cinco años, o si puede ser calificado como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de los porcentajes de integración en la base imponible previstos en el artículo 25.4 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 5) Si puede aplicarse la reducción del 10 por 100 prevista en el artículo 25.5 de la misma Norma Foral del Impuesto.

Solución

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, conviene atender, en primer lugar, a lo previsto en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, en cuyo artículo 58 se define el contrato de edición, señalando que: *"Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley"*.

En este sentido, en el supuesto planteado se deduce que el consultante percibe las remuneraciones por las que pregunta en concepto de la cesión de los derechos de autor que realiza a una editorial, para que ésta reproduzca y distribuya la obra, en virtud de un contrato de edición.

Por lo que se refiere a la calificación de los rendimientos derivados de la percepción de derechos de autor en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, el artículo 24 de la Norma Foral 13/2013, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (NFIRPF) prevé 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. 2. Se considerarán actividades profesionales exclusivamente las clasificadas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)"*.

Adicionalmente, en materia de retenciones y pagos a cuenta, el artículo 94 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, aclara que: *"1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos. No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por 100 en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. (...) 2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales: (...) b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por: 1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales. (...)"*.

Por su parte, el artículo 37 de la NFIRPF, en relación con otros rendimientos del capital mobiliario distintos de los señalados en los artículos 34 a 36 de la misma norma, prevé que: *"Tienen esta consideración los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor (...)"*.

De conformidad con los preceptos citados, la cesión de los derechos de explotación de la propiedad intelectual, pueden tener para sus perceptores, bien la calificación de rendimientos del capital mobiliario (cuando el contribuyente no sea el autor), o bien de actividades profesionales (cuando el contribuyente es el autor).

En el caso planteado, los rendimientos derivan de la explotación de una novela de la que el consultante es el autor, y que ha sido elaborada al margen de cualquier relación laboral o estatutaria, lo que necesariamente implica la ordenación por cuenta propia de su trabajo personal y, eventualmente, de otros medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Consecuentemente, las cantidades cobradas por el consultante en concepto de rendimientos de la propiedad intelectual tendrán para él la consideración de rendimientos de actividades económicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en concreto, de rendimientos profesionales).

2) Con respecto a la segunda cuestión planteada, en primer lugar, procede señalar, que en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión, no prevé la contestación de consultas genéricas, sino que se establece un mecanismo de colaboración entre la Administración Tributaria y los contribuyentes para los casos concretos que se planteen a éstos.

Consecuentemente en la presente contestación no se entrará a valorar qué tipo de gastos hubiera podido deducir el consultante durante los años en los que escribió el libro, los cuales, según afirma, no tiene intención de deducir, porque no cuenta con los justificantes oportunos, planteando la cuestión únicamente a nivel teórico, tal y como señala expresamente en el escrito de consulta.

En cualquier caso, a este respecto conviene tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 4.8 de la Instrucción 1/2019, de 29 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, de conformidad con el cual: *"4.8. Gastos deducibles sin ingresos de actividades económicas. Con carácter general, no se admite la deducibilidad de gasto alguno (tampoco la cuota del Régimen Especial de Autónomos), cuando, como consecuencia de no existir desarrollo real de una actividad económica, no se declaren ingresos. Se exceptúan, en su caso, los supuestos de comienzo y cese de la actividad, y aquellos otros en los que, por las circunstancias que concurran, sea constatable la existencia de una actividad que puntualmente no haya generado ingresos. (...)"*.

Por lo que se refiere a los otros dos grupos de gastos a que se hace referencia (gastos derivados de la publicación y de la promoción de la novela), el artículo 25 de la NFIRPF, relativo a los métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, indica 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. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo volumen de operaciones, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere 600.000 euros en el año inmediato anterior. (...)"*.

De manera que, actualmente, el rendimiento neto de actividades económicas se calcula, en todo caso, mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, de estimación directa normal y estimación directa simplificada, habiéndose suprimido el método de estimación objetiva.

En lo que se refiere al cálculo del rendimiento neto de actividades económicas mediante la modalidad normal del método de estimación directa, el artículo 27 de la citada 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: (...) 5. Uno. Con carácter general no serán deducibles los gastos que estén relacionados con la adquisición, importación, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. Dos. En los supuestos en los que el contribuyente acredite que el vehículo por él utilizado, como consecuencia de la naturaleza de la actividad realizada, resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos, será deducible el 50 por 100 de los citados gastos respecto a un único vehículo con los límites siguientes: a) La cantidad de 2.500 euros o el 50 por 100 del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación. b) La parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos. c) La cantidad de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículo y año en todos los casos. Tres. Cuando el contribuyente pruebe de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de su actividad económica, serán deducibles dichos gastos con los siguientes límites: a) la cantidad menor entre 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación. b) la parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos. c) 6.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización. Cuatro. No se aplicarán los límites regulados en los apartados Dos y Tres"*.

de la presente regla, se aplican a los que a la misma se refiere, en virtud de la utilización de los siguientes vehículos, los cuales se presumirán exclusivamente afectos al desarrollo de la actividad económica: 1. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías. 2. Los utilizados en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación. 3. Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas. 4. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales con las limitaciones establecidas en las letras a) y b) del apartado Tres anterior. 5. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación. 6. Los utilizados en servicios de vigilancia. 7. Los vehículos que se utilicen de forma efectiva y exclusiva en la actividad de alquiler mediante contraprestación, por entidades dedicadas con habitualidad a esta actividad. (...)"

Con lo que, en la modalidad normal del método de estimación directa, se aplican las reglas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con las matizaciones recogidas en los artículos 25 y 27 de la NFIRPF, algunas de las cuales se refieren específicamente a los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas.

De otro lado, el artículo 28 de la misma NFIRPF, correspondiente al cálculo del rendimiento neto de actividades económicas en la modalidad simplificada del método de estimación directa, 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 pérdidas por deterioro, 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, pérdidas por deterioro 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. 2. En el caso de determinados colectivos de empresarios o profesionales en estimación directa simplificada, podrán establecerse, reglamentariamente, reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles, incluido el porcentaje a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo".

De modo que en la modalidad simplificada del método de estimación directa se aplican las reglas previstas para la modalidad normal del mismo método, con algunas especialidades, entre las que se encuentra la relativa a la sustitución de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro, de las amortizaciones y 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 la NFIRPF (relativos a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas), por la deducibilidad, con carácter general, de un 10 por 100 del rendimiento neto previo (de la diferencia entre los ingresos y los gastos ordinarios).

De conformidad con todo lo anterior, en ambas modalidades del método de estimación directa (normal y simplificada), existe una remisión a la regulación del Impuesto sobre Sociedades de cara al cálculo de la base imponible.

Sobre este particular, el artículo 15.3 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), establece que: "3. 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.

A este respecto, interesa específicamente resaltar en este momento el principio de correlación entre ingresos y gastos, mencionado en 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, en el que se recoge 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, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, (...)".

Particularmente, el referido principio de correlación de ingresos y gastos se regula 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".

Además, el apartado 4 del citado Marco Conceptual de PGCPYME determina que: "Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son: (...) 1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. (...) 5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales. Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle".

Dada la remisión genérica a la NFIS que efectúa la NFIRPF, cabe concluir que los conceptos o partidas que tengan 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).

Así, y antes de entrar a analizar la deducción de los gastos concretos a los que se refiere el consultante (relacionados con la publicación y la promoción de la novela), vamos a hacer una referencia general a algunas de las limitaciones a la deducibilidad de determinados gastos de actividades económicas reguladas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, procede mencionar las relativas al concepto de bienes afectos, así como las limitaciones a la deducción de los gastos correspondientes a los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, los ciclomotores y las motocicletas, previstas en el artículo 27.5 de la NFIRPF.

Respecto de los bienes afectos, es evidente que un activo sólo puede generar gastos deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto de actividades económicas en la medida en que se encuentre afecto al desarrollo de las mismas.

Por eso, para determinar la deducibilidad de los gastos objeto de consulta, se hace indispensable, en primer término, concretar cuáles son los elementos patrimoniales que pueden considerarse afectos al desarrollo de una actividad económica, con respecto a lo cual, el artículo 26 de la repetida NFIRPF, recoge que: "1. Se considerarán elementos afectos a una actividad a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. (...) 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. (...)".

Esta disposición se encuentra desarrollada en 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, según el 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. (...) 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.º 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.º de este apartado. 2.º Aquellos 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.º 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.º 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.º, 3.º y 4.º de este apartado no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, que se regirán, 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 regirán por lo previsto en la regla 6. del artículo 27 de la Norma Foral del Impuesto".

Este artículo 18 del RIRPF establece una serie de normas generales sobre la afectación de elementos patrimoniales a la actividad. Entre ellas, destaca, a los efectos que nos ocupan, la referida a los elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, cuya afectación se debe entender limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate (aquella que el contribuyente utilice para los fines de su actividad y que emplee para necesidades privadas sólo de una forma accesoria y notoriamente irrelevante). En cuyo caso, sólo se consideran afectas las partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. De modo que, como regla general, los elementos patrimoniales indivisibles no son susceptibles de afectación parcial.

Los bienes (o las partes de los mismos) que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, no se entienden afectos al desarrollo de su uso para necesidades privadas sea accesorio y notoriamente irrelevante. Es decir, salvo que sólo se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles, durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

En definitiva, de lo regulado en el artículo 18.2 del RIRPF artículo 18.2 del RIRPF, se deduce que, como regla general, no cabe considerar afectos al desarrollo de la actividad: 1) los bienes que se empleen simultáneamente para la citada actividad y para necesidades privadas (salvo que el uso para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante); 2) los elementos patrimoniales que sólo se utilicen en parte para la repetida actividad (salvo los divisibles); ni 3) los que no figuren en los correspondientes libros registro. De modo que los gastos relativos a estos elementos patrimoniales (no afectos) no resultan deducibles.

No obstante, estas reglas generales previstas en el artículo 26 de la NFIRPF y en el artículo 18 del RIRPF no resultan aplicables a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, sobre los que se aplica lo dispuesto en la regla 5 del artículo 27 de la NFIRPF, ni a las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos o aeronaves, sobre las que se aplica lo previsto en la regla 6 del mismo artículo 27 de la NFIRPF.

Así, en lo que se refiere particularmente a los vehículos, el citado artículo 27.5 de la NFIRPF pretende delimitar cuándo y en qué medida cabe considerar que un turismo se encuentra afecto a la actividad económica del contribuyente o, más concretamente, cuando y en qué importe cabe considerar que genera gastos deducibles de la citada actividad. Para lo que establece una regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas siempre que su uso resulte notoriamente relevante y habitual en la actividad, y especifica los supuestos en los que se entiende que los citados elementos patrimoniales no se encuentran afectos a la actividad, de modo que los gastos relacionados con ellos no resultan deducibles.

En particular, el artículo 27.5 de la NFIRPF fija un doble límite a la deducibilidad de los gastos derivados de la utilización de automóviles de turismo cuando se cumplen los requisitos señalados más arriba (que su uso resulte notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos, atendiendo a la naturaleza de las actividades realizadas). Por un lado, establece que sólo resulta deducible un 50 por 100 de los gastos correspondientes a un único vehículo por persona, y, por otro lado, impone unos límites cuantitativos máximos de deducción, que se aplican separadamente, en lo que aquí interesa, sobre los demás conceptos relacionados con su utilización, distintos del arrendamiento, cesión o depreciación y de los gastos financieros derivados de su adquisición (combustibles, reparaciones, seguros, etc.).

A continuación, se analiza la deducibilidad de los gastos concretos por los que pregunta el consultante y que éste considera relacionados con su actividad.

Por lo que se refiere a los gastos derivados de la retribución a su agente literario, los relativos a traducciones parciales de la obra a otros idiomas para promocionar la novela, los gastos de informes de lectura de profesionales, y los gastos por desplazamientos (distintos de aquellos en los que utiliza su vehículo particular), tanto a ferias o presentaciones del libro, como para visitar a posibles editores, podrán considerarse deducibles de los rendimientos íntegros de la actividad económica del consultante, en la medida en que, estando relacionados con la obtención de los ingresos, cumplan los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que deba llevar el contribuyente, y de adecuada justificación.

En lo que afecta, particularmente, a los gastos correspondientes a los gastos de desplazamientos en ciudades distintas a las de su residencia para la promoción de la novela, procede indicar que, ni la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni la del Impuesto sobre Sociedades, contienen precepto alguno específico sobre este particular. En concreto, las limitaciones referentes a los gastos por relaciones públicas con clientes, proveedores o terceras personas (artículo 27.4 de la NFIRPF) no resultan aplicables a los gastos derivados de desplazamientos por motivos profesionales del contribuyente, ni a los gastos de promoción de los productos y/o servicios de la empresa.

Ahora bien, en lo que afecta a este tipo de gastos de desplazamiento, la acreditación de su correlación con los ingresos obtenidos por el contribuyente resulta aún más determinante para poder considerarlos deducibles, por la propia naturaleza del gasto que fácilmente aúna en sí lo profesional y lo particular.

Por ello, en la valoración de esta correlación debe tenerse en cuenta, entre otros aspectos, el importe individualizado de cada gasto de viaje, ya que si las cuantías soportadas por estos conceptos fueran excesivas o desmesuradas, con respecto a las que puedan considerarse normales conforme a los usos y costumbres, podrían 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 a los desplazamientos, de forma que éstos tendrán que ser temporales, y deberán estar justificados por motivos profesionales.

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, aplicables a los gastos de manutención soportados en el marco de los desplazamientos laborales (de quienes obtienen rendimientos del trabajo), a través del régimen de dietas exentas (artículo 13 del RIRPF).

Por su parte, la deducción de los gastos relacionados con los desplazamientos que el consultante realice utilizando su propio vehículo, se verá condicionada por las limitaciones específicas establecidas en el artículo 27.5 de la NFIRPF, de conformidad con el cual, con carácter general, no cabe deducir ningún importe por este concepto (de gastos relacionados con dichos vehículos). No obstante, en los apartados Dos, Tres y Cuatro del artículo 27.5 de la NFIRPF, arriba transcritos, se establecen una serie de excepciones a esta regla general.

En consecuencia, el consultante podrá considerar que los gastos derivados de la utilización por su parte de un vehículo de turismo resultan deducibles de los ingresos de la actividad que desarrolla, en los términos establecidos en el artículo 27.5 de la NFIRPF, siempre que acredite que, atendiendo a la naturaleza de la misma (de la actividad), su empleo en el ámbito empresarial resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos.

Por lo tanto, debe acreditar, a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho: 1) que utiliza el turismo en cuestión de manera habitual en su actividad profesional de escritor (no ocasional o esporádica); 2) que, por la naturaleza de dicha actividad (de escritor), el uso del mismo resulta relevante para la obtención de los ingresos; y 3) que es él quien soporta los gastos derivados de la utilización del vehículo.

En los supuestos en los que el contribuyente acredite dichos extremos, será deducible el 50 por 100 de los citados gastos respecto a un único vehículo con los límites siguientes:

- La cantidad de 2.500 euros o el 50 por 100 del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación (en la medida en que lo permita el régimen de determinación del rendimiento de la actividad que resulte de aplicación).

- La parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.

- La cantidad de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículo y año en todos los casos.

Además, todos estos gastos también deben cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que deba llevar el contribuyente, y de adecuada justificación.

En caso de no poder acreditar la afectación requerida del vehículo a su actividad profesional (la cual, en el presente caso, no podemos olvidar que tiene lugar al margen de una relación laboral que viene desempeñando con habitualidad), el consultante no podrá deducir gasto alguno de los rendimientos íntegros de su actividad profesional, en concepto de utilización de su vehículo personal.

Finalmente, en relación con los gastos relacionados con la titularidad del inmueble que constituye su domicilio particular, el consultante dice tener reservada una estancia para poder escribir, si bien afirma que se destina a este uso (como estudio) mayoritariamente, pero no exclusivamente. A este respecto, cuestiona, concretamente sobre la deducibilidad de los gastos de suministros correspondientes con dicha estancia.

A este respecto, procede subrayar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la NFIRPF y en el artículo 18 del RIRPF, a los que ya se ha hecho referencia, se permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada (aquella que el contribuyente utilice para los fines de su actividad, y que emplee para necesidades privadas sólo de una forma accesorio o notoriamente irrelevante) sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En cuyo caso, el compareciente podría afectar a su actividad la parte de vivienda que utilice en el desarrollo de la misma. Y, en tal caso, podrían considerarse deducibles los gastos derivados de la titularidad de dicha vivienda en la misma proporción en que ésta se encuentre afectada a la actividad (siempre y cuando el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable al contribuyente permita la deducción de dichos gastos). La parte del inmueble que, en su caso, se entienda afectada a la actividad en estos términos, no podrá generar derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Ahora bien, tal y como se establece en el artículo 18.2 del RIRPF, no se entenderán afectos, entre otros, los elementos patrimoniales que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante, entendiéndose por tales los destinados al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad económica.

Por ello, si tal y como se señala en el escrito de consulta, la parte de la vivienda destinada a su uso como estudio se utiliza simultáneamente para necesidades económicas y para necesidades privadas, deberá acreditarse que su utilización para estas últimas (las privadas) es accesorio y notoriamente irrelevante en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 18 del RIRPF. Y por tanto, que el uso profesional de la habitación (el estudio), resulta relevante y habitual.

En este sentido, parece complicado entender que exista ese uso profesional relevante y habitual, teniendo en cuenta que el consultante es un trabajador por cuenta ajena (abogado, según se indica) que a su vez, y al margen de esa relación laboral, se dedica a escribir una novela en su tiempo libre.

En todo caso, no es en fase de consulta cuando deben determinarse los elementos de prueba concretos del caso, sino que corresponde a los órganos de gestión e inspección competentes para la aplicación de los tributos su valoración. No obstante, procede reiterar que, de no acreditarse suficientemente los extremos señalados, no cabrá considerar que el inmueble esté afecto a la actividad económica del consultante, en ninguna proporción. En cuyo caso, no podrá considerarse deducible ninguno de los gastos relacionados con la titularidad del mismo.

En el mismo sentido, y en relación con los gastos por suministros relacionados con la vivienda por la que se pregunta, y en la medida en que no quepa considerar afecta a la actividad empresarial ninguna parte de la misma, difícilmente cabrá considerar la existencia de una mínima correlación de los gastos sufragados por este concepto (suministros de la vivienda) con los ingresos obtenidos por el contribuyente, de forma que tales gastos tampoco resultarán deducibles, en ninguna medida.

Por último, para la justificación de los gastos soportados por el consultante, de su correlación con los ingresos obtenidos, así como, en su caso, la afectación del inmueble y del vehículo a la actividad económica, el consultante podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, correspondiendo a los órganos de gestión y/o inspección competentes para la aplicación de los tributos la valoración de las evidencias que, en su caso, se aporten.

A tal efecto, deberá tenerse en cuenta lo regulado en el artículo 103 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), donde se regula 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. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al párrafo anterior, al procedimiento que corresponda. 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, referido a la acreditación de la efectividad del gasto, añade que: "(...) 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. No obstante, cuando la Administración aprecie indicios suficientemente fundados que cuestionen su efectividad, la factura perderá la eficacia probatoria y el obligado tributario deberá aportar pruebas relevantes sobre la realidad de las operaciones".

De manera que la deducibilidad de los gastos soportados en el ejercicio de actividades económicas se encuentra condicionada, además de a todo lo indicado más arriba, a que los mismos se encuentren convenientemente justificados, de forma prioritaria, mediante el original de la factura, o documento equivalente, expedida a nombre del receptor del bien o servicio de que se trate, y a que queden consignados en los libros-registro que deben llevar, con carácter obligatorio, los empresarios o profesionales que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En el supuesto de que no exista tal correlación, o vinculación, o de que ésta no pueda ser probada, los mencionados gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de cara a la determinación del rendimiento neto de la actividad.

En lo que se refiere a la valoración de las pruebas, 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), y procede resaltar, asimismo, que, en nuestro ordenamiento, 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.

Así, esta Administración Tributaria podría analizar todas las evidencias e indicios que aporte y declare el compareciente, así como aquéllos que obtenga por otros medios, a fin de valorar la deducibilidad de los gastos por los que pregunta (en particular, su correlación con los ingresos obtenidos).

No obstante todo lo anterior, debe indicarse nuevamente que no es en fase de consulta cuando deben determinarse los elementos de prueba concretos aplicables a cada caso (los cuales pueden variar de unos supuestos a otros), sino que corresponde a los órganos de gestión e inspección competentes para la aplicación de los tributos valorar y enjuiciar qué hechos pueden considerarse probados en cada supuesto.

3) Con respecto a la imputación temporal de los ingresos percibidos de la editorial, conviene tener en cuenta lo previsto en la Ley de Propiedad Intelectual, en cuanto al modo de remuneración de los derechos de autor. Así, concretamente, su artículo 46 regula que: "1. La cesión otorgada por el autor a título oneroso le confiere una participación proporcional en los ingresos de la explotación, en la cuantía convenida con el cesionario. (...)".

En este sentido, el artículo 62 de la Ley de Propiedad Intelectual, referente al contenido del contrato de edición, establece que: "1. Cuando se trate de la edición de una obra en forma de libro, el contrato deberá expresar, además, los siguientes extremos: (...) b) El anticipo a conceder, en su caso, por el editor al autor a cuenta de sus derechos. (...)".

Por su parte, de acuerdo con el artículo 64 de la misma Ley de Propiedad Intelectual, se consideran obligaciones del editor, entre otras: "(...) 5.º Satisfacer al autor la remuneración estipulada y, cuando ésta sea proporcional, al menos una vez cada año, la oportuna liquidación, de cuyo contenido le rendirá cuentas. Deberá asimismo, poner anualmente a disposición de autor un certificado en el que se determinen los datos relativos a la fabricación, distribución y existencias de ejemplares. A estos efectos, si el autor lo solicita, el editor le presentará los correspondientes justificantes. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, todo parece indicar que el importe de 5.000 euros por el que se pregunta fue percibido por el consultante en concepto de anticipo a cuenta de sus derechos de autor, representativo de su participación proporcional en los ingresos derivados de la explotación de la obra (en función de las unidades del libro que la editorial proyecta vender al público). De tal forma que, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Propiedad Intelectual, la editorial practicará una liquidación anual de derechos al consultante (compensando así el anticipo percibido), y pondrá a su disposición un certificado relativo a la fabricación, distribución y existencias de los ejemplares de su novela.

Siendo así las cosas, en lo que respecta a la imputación temporal del citado anticipo de derechos de autor, el artículo 57 de la NFIRPF establece que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: (...) b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que en esta Norma Foral o reglamentariamente puedan establecerse. (...) 2. Reglas especiales: (...) c) Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen para la determinación de su rendimiento neto la modalidad simplificada del método de estimación directa, podrán optar, para dichas actividades, por el criterio de «cobros y pagos» para efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: - Primero: Que no originen alteración alguna en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos. - Segundo: Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal comporten que algún gasto o ingreso quede sin computar, debiendo practicar la oportuna regularización con carácter previo al cambio de criterio de imputación. - Tercero: El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio. El criterio de cobros y pagos para efectuar la imputación temporal de los ingresos y gastos, se entenderá aprobado por la Administración Tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la presentación de la declaración informativa con el contenido del libro registro de operaciones económicas y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 52 del RIRPF, que determina que: "1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades contenidas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de lo previsto en el apartado siguiente. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 57 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos. 2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen para la determinación de su rendimiento neto, la modalidad simplificada del método de estimación directa, podrán optar para dichas actividades, por el criterio de cobros y pagos para efectuar la imputación temporal de los ingresos y gastos siempre que se cumplan los requisitos mencionados en la letra c) del apartado 57 de la Norma Foral del Impuesto. El criterio de cobros y pagos para efectuar la imputación temporal de los ingresos y gastos, se entenderá aprobado por la Administración Tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la presentación de la declaración informativa a que se refiere el artículo 46 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 diciembre, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. 2.º La opción señalada en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a la opción, el contribuyente debiera determinar el rendimiento neto con arreglo a la modalidad normal del método de estimación directa. 3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos. 4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio, debiendo practicarse la oportuna regularización con carácter previo al cambio de criterio de imputación. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, como regla general, los rendimientos de actividades económicas se imputan con arreglo a lo dispuesto en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la cual, a su vez, establece en su artículo 54 que los ingresos y los gastos deben ser imputados atendiendo al principio de devengo.

En lo que afecta a este criterio de devengo, además de lo previsto en el artículo 54 de la NFIS, debe tenerse en cuenta que los artículos 27 y 28 de la NFIRPF también remiten a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, de cara a la determinación de los rendimientos netos de actividades según el método de estimación directa, según lo expuesto en el punto anterior de esta respuesta. Por ello, procede tener en cuenta que el artículo 15.3 de la NFIS señala que, en el régimen de estimación directa, la base imponible del Impuesto se calcula a partir del resultado contable. Con lo que dicho precepto remite, a su vez, a lo previsto en el Código de Comercio y en sus disposiciones de desarrollo, especialmente, en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYME), aprobado mediante Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Sobre este particular, en la Norma de Registro y Valoración 16ª del PGC PYMES recoge que: "3. Ingresos por prestación de servicios. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción. c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad. La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables".

Consecuentemente, la remisión que efectúa el artículo 57 de la NFIRPF a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en materia de imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas, conlleva que, con carácter general, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los ingresos y los gastos de dichas actividades también se imputen al período impositivo en el que se devenguen los unos y los otros. Así, por lo que se refiere, concretamente, a la imputación temporal de los ingresos por prestaciones de servicios, ésta vendrá determinada por lo dispuesto en la NRV 16ª del PGC PYMES.

No obstante, la letra c) del citado artículo 57.2 de la NFIRPF permite que los contribuyentes acogidos a la modalidad simplificada del método de estimación puedan imputar los ingresos y los gastos de sus actividades económicas aplicando el criterio de caja (de cobros y pagos), siempre que cumplan los demás requisitos exigidos para ello en dicho precepto.

Por último, el artículo 52.3 del RIRPF regula expresamente la posibilidad de imputar temporalmente los anticipos a cuenta de derechos de autor, a medida que vayan devengándose los derechos (lo que en definitiva supone aplicar a dichos importes el criterio de imputación general, basado en el devengo de los ingresos y los gastos).

De modo que, en resumen, el consultante deberá imputar los ingresos y gastos de su actividad profesional al ejercicio de su devengo, y no a aquel en que los cobre o pague, salvo que hubiera optado por este último criterio de imputación temporal, de cobros y pagos (para lo cual resultará necesario que determine el rendimiento neto de su actividad bajo la modalidad simplificada del método de estimación directa).

Por lo tanto, en el caso consultado, si el consultante no hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, debería imputar el anticipo percibido a medida que se vayan generando los derechos de autor, en función de la liquidación anual practicada por la editorial (en definitiva, a medida que se vayan efectuando las ventas del libro). Correlativamente, los gastos necesarios para obtener los citados ingresos (como la comisión satisfecha al agente editorial), deberán seguir ese mismo criterio de devengo.

De tal forma que, si en 2017 no se devengaron derechos de autor por no haberse llevado a cabo aún ninguna venta de la novela, el consultante no tendrá que tributar en dicho ejercicio por el anticipo percibido en ninguna proporción, aun cuando la editorial hubiera comunicado su pago a la Administración tributaria.

En cambio, en el supuesto de que el compareciente hubiera optado por el criterio de cobros y pagos, deberá tributar por el anticipo percibido en el ejercicio en que se produzca su cobro, y podrá imputar a ese mismo ejercicio el gasto necesario para su obtención que hubiera satisfecho en dicho ejercicio.

En este caso, de acuerdo con los datos aportados, el cobro de los ingresos a imputar por el consultante se habría producido en 2018, cuando fue satisfecho por su agente, aun cuando hubiera sido reconocido por la editorial en 2017.

En cuanto a las retenciones soportadas por el consultante deberán seguir el mismo criterio de imputación temporal que los ingresos de los que deriven, de acuerdo con lo previsto en el artículo 86 del RIRPF, el cual regula que: "Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

Por tanto, si el consultante imputa el anticipo de derechos percibido conforme a devengo, las retenciones practicadas sobre el mismo se imputarán (proporcionalmente) en el mismo período en que se imputen los rendimientos de los que aquellas proceden.

4) Con respecto a la cuarta cuestión planteada, el artículo del artículo 25 de la repetida NFIRPF, prevé que: "(...) 4. Cuando el rendimiento neto de la actividad económica tenga un período de generación superior a dos años y no se obtenga de forma periódica o recurrente, se computará en un 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califique reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación en el caso de que el cobro se efectúe de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento en los términos que reglamentariamente se establezcan. La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado, sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración, no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por 100. Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 24 del RIRPF, donde se prevé, con respecto a los rendimientos calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular, que: "1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el apartado 4 del artículo 25 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables. b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas. c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas. d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida. 2. Cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo serán aplicables los porcentajes de integración del 60 o 50 por 100 previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Norma Foral del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o cinco años, respectivamente. 3. Cuando conste que el período de generación sea superior a dos años, pero no sea posible determinar exactamente el referido período, se considerará que el mismo es de tres años. 4. La cuantía del rendimiento neto, sobre la que se aplicarán, cuando proceda, los porcentajes de integración, no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por 100. Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos. En los supuestos de percepción de forma fraccionada a que se refiere el apartado 2 de este artículo si procediera la aplicación del límite de 300.000 euros mencionado en este apartado, dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento".

De conformidad con los artículos transcritos, en el caso planteado, la renta objeto de consulta no puede recibir el tratamiento que se otorga a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular, puesto que no corresponde a ninguno de los supuestos enumerados en este artículo 24.1 del RIRPF.

Por otro lado, la existencia de un período de generación superior a dos o a cinco años en los rendimientos de actividades económicas, en el sentido de lo indicado en el artículo 25.4 de la NFIRPF, sólo es predicable de aquellos casos concretos en los que resulte consustancial a la actividad de que se trate, globalmente considerada, la existencia de ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir, de aquellos supuestos en los que sea consustancial a la actividad ejercida el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha en la que se efectúa la inversión generadora del rendimiento y su posterior percepción, de suerte que la obtención del rendimiento neto se concentre en un período impositivo determinado que suponga el final del ciclo productivo, o período de generación.

Concretamente, a este respecto, debe tenerse en cuenta que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que pueden aplicarse los porcentajes de integración del 60 o del 50 por 100 cuando el rendimiento neto de la actividad (no los rendimientos íntegros) tenga un período de generación superior a dos o a cinco años, respectivamente y, precisamente, sobre dicho rendimiento neto. Siendo así que el rendimiento neto se calcula por diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles, sin que resulte coherente aplicar los citados porcentajes de integración sólo sobre los ingresos y no sobre los gastos.

Además, en lo que se refiere a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos o a cinco años, para que resulten aplicables los citados porcentajes de integración del artículo 25.7 de la NFIRPF, es necesario que los mismos no sean obtenidos de forma periódica o recurrente. Habida cuenta de la finalidad que cumplen los porcentajes de integración por los que se pregunta, con esta puntualización se busca conciliar los principios de capacidad económica y de progresividad, lo que obliga a considerar el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprensiva de un conjunto, de inversiones y desinversiones, de gastos y de ingresos, sin que pueda atenderse a una operación concreta y exclusiva de generación de ingresos, de manera que cuando la actividad desarrollada por el contribuyente genera, o puede generar, rendimientos de estas características con regularidad, no es posible entender que nos encontramos ante rendimientos netos con un período de generación superior a dos o cinco años. De modo que, en resumen, no cabe aplicar los repetidos porcentajes de integración sobre los rendimientos que, aun cuando individualmente considerados, puedan derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de varios años, procedan del desarrollo de una actividad económica que dé lugar, o pueda dar lugar, a la obtención recurrente de este tipo de rendimientos (no sólo en el ejercicio en cuestión, sino también en otros anteriores y/o posteriores).

Adicionalmente, en estos casos se pone de manifiesto el problema de la imputación temporal de las rentas, cuestión analizada en el punto anterior de esta respuesta.

En definitiva, y sea cual sea el criterio de imputación de rentas al que se encuentre acogido el contribuyente (devengo, o cobros y pagos), esta Dirección General entiende que no resultan aplicables los porcentajes de integración del 60 o del 50 por 100 sobre los rendimientos objeto de consulta.

5) Con respecto a la última de las cuestiones suscitadas, el artículo 25.5 de la NFIRPF, relativo a las reglas generales del cálculo del rendimiento neto, prevé que: "5. Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica podrán reducir en un 10 por 100 el rendimiento neto positivo de la misma, una vez aplicado, en su caso, lo dispuesto en el apartado anterior, en el primer período impositivo en el que este sea positivo y en el período impositivo siguiente, siempre que el primer período impositivo en que se obtenga dicho rendimiento neto positivo tenga lugar en los cinco primeros períodos impositivos desde el inicio de su actividad. A estos efectos no se entenderá que se inicia el ejercicio de una actividad económica, cuando la misma se haya desarrollado con anterioridad directa o indirectamente por el contribuyente. Se entenderá que el contribuyente desarrolla la misma actividad cuando ésta esté clasificada en el mismo grupo dentro de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades

Económicas. No resultará de aplicación esta reducción en el periodo impositivo en el que más del 50 por 100 de los ingresos derivados de la actividad económica iniciada procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos de trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad".

De acuerdo con los datos aportados el consultante ha iniciado su actividad profesional como escritor sin haberla ejercido con anterioridad, en los términos expuestos en el precepto citado. En consecuencia, podrá minorar el rendimiento neto obtenido en el 10 por 100 del rendimiento neto positivo procedente de dicha actividad, en el primer periodo impositivo en el que este sea positivo y en el periodo impositivo siguiente, siempre que el primer periodo impositivo en que se obtenga dicho rendimiento neto positivo tenga lugar en los cinco primeros periodos impositivos desde el inicio de su actividad.

Normativa

Arts. 24, 25, 27, 28, 37, 57 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre.

Arts. 18, 24, 52 y 94 del Decreto Foral 47/2014, de 14 de abril.

Arts. 103 y 104 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.