

SUMARI

- 1. QUÈ HA D'ENTENDRE'S PER PERÍODE DE GENERACIÓ EN LA IMPUTACIÓ TEMPORAL DELS RENDIMENTS DE CAPITAL IMMOBILIARI?**  
*El TEAC resol en recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri, la qüestió relativa a la imputació de rendiments de capital immobiliari en relació amb la reducció aplicable als "rendiments nets amb un període de generació superior a dos anys que s'imputin en un únic període impositiu".*
- 2. EL TRIBUNAL SUPREM CORROBORA EL DRET A PRESENTAR NOVES FACTURES EN JUDICIS CONTRA HISENDA**  
*Segons la fallada, els jutges estan obligats a examinar les proves aportades pel contribuent, encara que aquestes no haguessin estat incorporades al procediment previ davant l'Agència Tributària.*
- 3. REQUISITS FORMALS EN LES FACTURES DE COMBUSTIBLE EMESES A FAVOR DE PROFESSIONALS QUE PODEN TENIR DRET A LA DEDUCCIÓ DE L'IVA SUPORTAT I COM A DESPESA DEDUÏBLE EN L'IRPF**  
*Per deduir la despesa en combustible tant en IVA com en IRPF, no és necessari incloure la matrícula del vehicle en la factura.*
- 4. PERQUÈ ELS VALS MENJADOR O TARGETES RESTAURANT CONSTITUEIXIN RENDES EN ESPÈCIE EXEMPTES, TANT L'OCUPADOR COM L'EMPLEAT ESTAN OBLIGATS A COMPLIR AMB ELS REQUISITS EXIGITS**  
*Les targetes-restaurant lliurades per l'empresa, però ofertes per una companyia independent, si compleixen els requisits del Reglament de l'IRPF constitueixen una fórmula indirecta de prestació del servei de menjador d'empresa, per la qual cosa es tractaria d'un rendiment del treball en espècie exempt.*
- 5. L'IMPORT DEGUT DE QUE L'AVALISTA HA SATISFET NO ES CONVERTEIX EN UNA PÈRDUA PATRIMONIAL DE FORMA AUTOMÀTICA SINÓ EN UN DRET DE CRÈDIT CONTRA L'AVALAT**  
*No constitueix de forma automàtica una pèrdua patrimonial per a l'avalador l'assumpció del pagament degut per l'avalat si aquest no fa front al pagament degut.*
- 6. IMPORTANTS SANCIIONS PER UTILITZAR PROGRAMARI COMPTABLE MANIPULABLE A PARTIR DE L'11 D'OCTUBRE**  
*La Llei 11/2021, de mesures contra el frau, ha modificat la Llei General Tributària amb l'objecte de prohibir el programari comptable de doble ús que permet manipular la comptabilitat.*

**1. QUÈ HA D'ENTENDRE'S PER PERÍODE DE GENERACIÓ EN LA IMPUTACIÓ TEMPORAL DELS RENDIMENTS DE CAPITAL IMMOBILIARI?**

*El Tribunal Econòmic Administratiu Central (TEAC) en recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri, de 22-07-2021, (RG 2585/2020), precisa com ha d'entendre's el període de generació en la imputació temporal dels rendiments del capital immobiliari.*

Com a regla general, els rendiments del capital immobiliari s'imputaran al període impositiu **en què siguin exigibles pel seu perceptor**. És a dir, que han d'imputar-se al moment en el qual el creditor -titular dels immobles arrendats- pot exigir del deutor -del que està usant o gaudint d'aquests immobles- les rendes generades per la cessió o arrendament d'aquests immobles. Han d'imputar-se al **moment en el qual neix la possibilitat d'exigir jurídicament les corresponents rendes o prestacions**, possibilitat d'exigir-les atenent al que disposen els articles 1.113 i següents del Codi Civil, (de les obligacions

pures i condicionals), en funció dels pactes que hagin establert les parts i el que sobre aquest tema disposin les normes civils concernents a la matèria.

Per tant, en l'IRPF **els rendiments del capital immobiliari no s'imputen al període impositiu en què es perceben**, que seria el criteri de caixa o del cobrament, però **tampoc al període o als períodes en què aquests rendiments es generen o es reporten**, que seria el criteri de la meritació fiscal, i que és també el criteri comptable.

**En els casos més corrents**, que són els d'arrendaments d'un immoble concret, els rendiments corresponents a les rendes generades per aquest arrendament **s'imputen al període impositiu en el qual l'arrendador pot exigir aquestes rendes de l'arrendatari**. Al moment en el qual l'obligació de l'arrendatari de pagar aquestes rendes a l'arrendat és exigible, entenent "exigible" en el sentit jurídic de l'article 1.113 del Codi Civil.

En el cas que entén la resolució que comentem, **les rendes de tres anys han de portar-se a la base imposable d'un únic exercici, de l'exercici en què són exigibles les rendes d'aquests tres anys**, la qual cosa suposa una acumulació i una major tributació que si aquestes rendes s'haguessin repartit al llarg d'aquests tres anys, major tributació que dimana de la progressivitat de l'Impost; però això ha de fer-se així perquè així ho estableix la norma d'imputació temporal de l'article 14.1 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF).

Doncs bé, sent això així, **el Tribunal considera, i és el criteri que fixa en la present resolució**, que, quan la norma -l'article 23.3 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF)- disposava que la reducció havia d'aplicar-se als "rendiments nets amb un període de generació superior a dos anys que s'imputin en un únic període impositiu", **com a període de generació ha d'entendre's el període transcorregut entre el moment que aquests rendiments comencen a generar-se o reportar-se i aquell altre en què resulten "exigibles"**; en els termes que per a la seva imputació temporal estableix l'article 14.1 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF). Període de generació que ha de ser "superior" a dos anys, que és el que així s'estableix en aquest article 23.3 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF); per tant, com a mínim dos anys i un dia, o superior.

## **2. EL TRIBUNAL SUPREM CORROBORA EL DRET A PRESENTAR NOVES FACTURES EN JUDICIS CONTRA HISENDA**

El Tribunal Suprem insisteix que, en fase judicial, el contribuent pot presentar noves factures o qualsevol altre element de prova, encara que no els hagi aportat en el procediment administratiu previ davant l'Agència Tributària (AEAT), i, a més, el Jutjat o Tribunal estan obligats a tenir-los en compte. Així ho estableix en una recent Sentència, en la qual els magistrats afirmen que es veuen "obligats" a "ratificar i reforçar" la seva pròpia doctrina, davant la insistència d'Hisenda a sol·licitar que s'invalidin els documents que no constaven en el procediment de comprovació limitada prèviament tramitat davant el fisc, però que sí van ser incorporats en judici. Segons va argumentar la defensa de l'AEAT, aquesta actuació per part de l'empresa examinada constituïa un comportament "abusiu o contrari a la bona fe".

La Sala del Contenciós-Administratiu, no obstant això, recorda a l'AEAT que la seva posició referent a això és sobradament coneguda. "La doctrina del Tribunal Suprem en aquesta matèria és clara: sí cap en seu de revisió admetre documentació no aportada en seu de gestió", indica en la seva resolució, un posicionament establert en una sentència del 20 d'abril de 2017, en la qual s'unificava doctrina sobre la matèria.

Els magistrats indiquen que el rellevant en aquests litigis és l'anàlisi de la conformitat a dret de les pretensions de les parts i que, responent a tal fi, no cal limitar la documentació i les proves poden presentar-se davant l'òrgan jurisdiccional. La fase judicial, expliquen, "no constitueix una nova instància del resolt en via administrativa", sinó que es tracta de "un autèntic procés, autònom i independent", en el qual són aplicable els drets i garanties constitucionalment reconeguts i en el qual poden invocar-se nous motius o fonaments jurídics. En aquest sentit, l'article 34.1.r) de la Llei General Tributària reconeix als obligats tributaris el dret a presentar davant el fisc la documentació "que estimin convenient i pugui ser rellevant" per al procediment en desenvolupament.

El Suprem no solament "ratifica i reforça" la seva doctrina que el contribuent pot aportar nova documentació en via judicial, sinó que, a més, indica que "de moment" no requereix "matisació alguna". Però va un pas més enllà i es planteja si n'hi ha prou amb reconèixer tal dret, o si d'aquest es deriva l'exigència que l'òrgan jurisdiccional examini el material probatori. "Això és", reflexiona la resolució, "si s'està en presència d'una obligació processal absoluta, o si, per contra, poguessin concórrer circumstàncies que servissin a la Sala per declinar l'expressada obligació processal".

En el cas jutjat, el Tribunal Superior de Justícia (TSJ) de Madrid havia rebutjat analitzar la nova documentació subministrada per l'empresa al·legant que "aquesta Sala no pot ara acarar la realitat de les factures aportades en aquest recurs amb les dades reflectides en els llibres de factures" perquè la seva funció, explicava en la seva sentència, és la de revisar l'actuació administrativa i no la de l'anàlisi de la documentació, "lloc que es requereix un previ examen per l'Administració". Va agregar que Hisenda havia sol·licitat per dues vegades a la companyia aportar les factures en el procediment de gestió, sense que aquesta ho portés a efecte en tal moment.

### **3. REQUISITS FORMALS EN LES FACTURES DE COMBUSTIBLE EMESES A FAVOR DE PROFESSIONALS QUE PODEN TENIR DRET A LA DEDUCCIÓ DE L'IVA SUPORTAT I COM A DESPESA DEDUÏBLE EN L'IRPF**

Per a deduir la despesa en carburant tant en IVA com en IRPF, no és necessari incloure la matrícula del vehicle en la factura. Així ho entén la Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V1554/2021 del passat 25 de maig.

En relació amb l'IVA, les factures que documentin les operacions de subministrament de carburant per a vehicles afectes a activitats empresarials o professionals, expedides per a empresaris o professionals, perquè aquests últims puguin exercir el dret a la deducció, si escau, l'IVA suportat en aquestes operacions, hauran de reunir totes les dades i requisits continguts en l'article 6 del RD 1619/2012 (Obligacions de facturació), **no sent obligatori consignar la matrícula del vehicle amb el qual es realitza aquest subministrament**. L'anterior haurà d'entendre's, sense perjudici que, la factura pugui contenir elements addicionals diferents als obligatoris com la referida matrícula.

En particular, les quotes suportades per l'adquisició de combustible seran deduïbles sempre que **el seu consum s'afecti al desenvolupament de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu i en la mesura en què vagi a utilitzar-se previsiblement en el desenvolupament d'aquesta activitat econòmica**, igual que la resta de les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis relacionats amb aquesta activitat.

A aquests efectes, la inclusió en la factura del subministrament de la matrícula del vehicle que realitza l'adquisició del combustible haurà d'apreciar-se com un element justificatiu que aquest subministrament s'ha realitzat a favor d'un vehicle afecte a l'activitat empresarial o professional del contribuent. **En qualsevol cas, l'afectació del combustible i la resta de béns i serveis emprats en el vehicle a l'activitat empresarial o professional haurà de ser provada pel subjecte passiu per qualsevol mitjà de prova admès en dret.**

**Quant a l'IRPF, la deduïbilitat de la despesa de combustible està condicionada pel principi de la seva correlació amb els ingressos**, de tal sort que aquells respecte dels quals s'acrediti que s'han ocasionat en l'exercici de l'activitat, que estiguin relacionats amb l'obtenció dels ingressos, seran deduïbles, mentre que quan no existeixi aquesta vinculació o no es provés suficientment no podrien considerar-se com fiscalment deduïbles de l'activitat econòmica.

A més del requisit que la despesa estigui vinculada a l'activitat econòmica desenvolupada, deuran les despeses, per a la seva deducció, complir els requisits de correcta imputació temporal, **així com estar convenientment justificats, mitjançant l'original de la factura normal o simplificada i registrat en els llibres-registre que, amb caràcter obligatori, han de portar els contribuents que desenvolupin activitats econòmiques**. Ara bé, no és requisit imprescindible que figuri en la factura la matrícula

del furgó, encara que aquesta inclusió haurà d'apreciar-se com un element justificatiu que aquest subministrament s'ha realitzat a favor del mateix.

#### **4. PERQUÈ ELS VALS MENJADOR O TARGETES RESTAURANT CONSTITUEIXIN RENDES EN ESPÈCIE EXEMPTES, TANT L'OCUPADOR COM L'EMPLEAT ESTAN OBLIGATS A COMPLIR AMB ELS REQUISITS EXIGITS**

Les targetes-restaurant lliurades per l'empresa, però ofertes per una companyia independent, si compleixen els requisits de l'article 45.2. 2º del RD 439/2007 (Reglament de l'IRPF), constitueixen una fórmula indirecta de prestació del servei de menjador d'empresa, per la qual cosa es tractaria d'un **rendiment del treball en espècie exempt**.

Recordem el que s'estableix en l'article citat.

*"2. Quan la prestació del servei es realitzi a través de fórmules indirectes, hauran de complir-se, a més dels requisits exigits en el nombre anterior, els següents:*

*1r. La quantia de les fórmules indirectes no podrà superar 11€ diaris. Si la quantia diària fos superior, existirà retribució en espècie per l'excés.*

*2n. Si per a la prestació del servei es lliuressin a l'empleat o treballador vals-menjar o documents similars, targetes o qualsevol altre mitjà electrònic de pagament s'observarà el següent:*

*a) Hauran d'estar numerats, expedits de forma nominativa i en ells haurà de figurar l'empresa emissora i, quan es lliurin en suport paper, a més, el seu import nominal.*

*b) Seran intransmissibles i la quantia no consumida en un dia no podrà acumular-se a un altre dia.*

*c) No podrà obtenir-se, ni de l'empresa ni de tercer, el reemborsament del seu import.*

*d) Només podran utilitzar-se en establiments d'hostaleria.*

*i) L'empresa que els lliuri haurà de portar i conservar relació dels lliurats a cadascun dels seus empleats o treballadors, amb expressió de:*

*En el cas de vals-menjador o documents similars, nombre de document, dia de lliurament i import nominal".*

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V1923/2021 del passat 21 de juny, conclou que, amb caràcter general, el compliment d'aquests requisits és exigible a les empreses que lliurin els vals-menjador, les targetes o qualsevol altre mitjà electrònic de pagament, de tal forma que, si s'incompleixen, **la utilització d'aquests instruments pels empleats donarà lloc a una retribució en espècie del treball**. És a dir, correspon a l'empresa, per la seva condició de pagadora dels rendiments, l'obligació que els vals-menjador o les targetes o qualsevol altre mitjà electrònic de pagament lliurats al treballador s'adeqüen als requisits establerts en aquest article 45.2. 2º, ja que **en cas contrari existiria retribució en espècie i per tant obligació de realitzar el corresponent ingrés acompte**.

Ara bé, respecte a la **prohibició de l'acumulació de quanties** cal entendre que la responsabilitat del seu compliment és exigible al treballador, puix que en última instància depèn de la voluntat de l'empleat acumular en un dia les quanties no consumides en altres dies, i el citat article 45.2. 2º **no imposa a les empreses cap obligació específica de control sobre el compliment d'aquest requisit**.

Per tant, si l'empleat incomplís la prohibició d'acumulació de quanties, haurà d'incloure a la declaració de l'IRPF que procedeixi les retribucions en espècie corresponents als imports acumulats.

#### **5. L'IMPORT DEGUT DE QUE L'AVALISTA HA SATISFET NO ES CONVERTEIX EN UNA PÈRDUA PATRIMONIAL DE FORMA AUTOMÀTICA SINÓ EN UN DRET DE CRÈDIT CONTRA L'AVALAT**

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V1934/2021, del passat dia 21 de juny, aclareix el tractament aplicable quan un avalador persona física fa front al

pagament d'un aval quan l'avalat, una societat, no fa front a les seves obligacions de pagament.

Quan un aval, persona física, ha d'assumir el pagament de l'import degut de perquè l'avalat, una societat en aquest cas no ha pogut fer-li front, l'import que es veu obligat a satisfer l'avalador **no constitueix de forma automàtica una pèrdua patrimonial, doncs en principi aquell import es configura com un dret de crèdit que té contra l'avalat** (la societat).

Anteriorment, el criteri que sobre el particular venia mantenint la DGT és que només quan aquest dret de crèdit resultés judicialment incobrable seria quan tingués els seus efectes en la liquidació de l'IRPF, entenent-se que seria en aquest moment i període impositiu quan es produiria una variació en el valor del patrimoni del contribuïent (pèrdua patrimonial) per l'import no cobrat. Referent a això, procedeix assenyalar que el caràcter d'incobrable per resolució judicial es venia entenent referit en l'àmbit d'un concurs de creditors a les resolucions judicials fermes dictades dins del procediment concursal que determinessin d'alguna forma la impossibilitat de cobrament.

Però **a partir d'1 de gener de 2015**, s'introdueix en la normativa de l'Impost una regla especial d'imputació temporal per a aquests supòsits de crèdits no cobrats. Així, l'article 14.2.k de la Llei 35/2006 (Llei IRPF), determina el següent: **les pèrdues patrimonials derivades de crèdits vençuts i no cobrats podran imputar-se al període impositiu que concorri alguna de les següents circumstàncies:**

1r. Que adquireixi eficàcia una quitació establerta en un acord de refinançament judicialment homologable.

2n. Que, trobant-se el deutor en situació de concurs, adquireixi eficàcia el conveni en el qual s'acordi una quitació en l'import.

3r. Que es compleixi el termini d'un any des de l'inici del procediment judicial diferent dels de concurs que tingui per objecte l'execució del crèdit sense que aquest hagi estat satisfet.

Finalment, la pèrdua patrimonial que, si escau, es produís **haurà d'integrar-se a la base imposable general de l'Impost**, al no posar-se de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials.

## **6. IMPORTANTES SANCIONS PER UTILITZAR PROGRAMARI COMPTABLE MANIPULABLE A PARTIR DE L'11 D'OCTUBRE**

La Llei 11/2021, de mesures contra el frau, ha modificat la Llei General Tributària amb l'objecte de **prohibir el programari comptable de doble ús que permet manipular la comptabilitat**.

La llei del frau va entrar en vigor, amb caràcter general, el dia 11 de juliol, amb determinades excepcions com l'obligació que ara comentem, l'entrada de la qual en vigor es posposava tres mesos.

A títol recordatori volem remarcar que, **a partir de l'11 d'octubre de 2021**, els productors, comercialitzadores i usuaris estan obligats a utilitzar programari comptable, de facturació i de gestió que **no permeti alteracions**, i l'incompliment d'aquesta obligació constituirà una infracció greu amb sancions de fins a 150.000€.

