

SUMARIO

1. **¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR PERIODO DE GENERACIÓN EN LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO?**
El TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cuestión relativa a la imputación de rendimientos de capital inmobiliario en relación con la reducción aplicable a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo".
2. **EL TRIBUNAL SUPREMO CORROBORA EL DERECHO A PRESENTAR NUEVAS FACTURAS EN JUICIOS CONTRA HACIENDA**
Según el fallo, los jueces están obligados a examinar las pruebas aportadas por el contribuyente, aunque estas no hubieran sido incorporadas al procedimiento previo ante la Agencia Tributaria.
3. **REQUISITOS FORMALES EN LAS FACTURAS DE COMBUSTIBLE EMITIDAS A FAVOR DE PROFESIONALES QUE PUEDAN TENER DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO Y COMO GASTO DEDUCIBLE EN EL IRPF**
Para deducir el gasto en combustible tanto en IVA como en IRPF, no es necesario incluir la matrícula del vehículo en la factura.
4. **PARA QUE LOS VALES COMIDA O TARJETAS RESTAURANTE CONSTITUYAN RENTAS EN ESPECIE EXENTAS, TANTO EL EMPLEADOR COMO EL EMPLEADO ESTÁN OBLIGADOS A CUMPLIR CON LOS REQUISITOS EXIGIDOS**
Las tarjetas-restaurantes entregadas por la empresa, pero ofrecidas por una compañía independiente, si cumplen los requisitos del Reglamento del IRPF constituyen una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor de empresa, por lo que se trataría de un rendimiento del trabajo en especie exento.
5. **EL IMPORTE DEBIDO QUE EL AVALISTA HA SATISFECHO NO SE CONVIERTE EN UNA PÉRDIDA PATRIMONIAL DE FORMA AUTOMÁTICA SINO EN UN DERECHO DE CRÉDITO CONTRA EL AVALADO**
No constituye de forma automática una pérdida patrimonial para el avalista la asunción del pago debido por el avalado si este no hace frente al pago debido.
6. **IMPORTANTES SANCIONES POR UTILIZAR SOFTWARE CONTABLE MANIPULABLE A PARTIR DEL 11 DE OCTUBRE**
La Ley 11/2021, de medidas contra el fraude, ha modificado la Ley General Tributaria con el objeto de prohibir el software contable de doble uso que permite manipular la contabilidad.

1. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR PERIODO DE GENERACIÓN EN LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO?

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 22-07-2021, (RG 2585/2020), precisa cómo debe entenderse el periodo de generación en la imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario.

Como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al período impositivo **en que sean exigibles por su perceptor**. Es decir, que deben imputarse al momento en el que el acreedor -titular de los inmuebles arrendados- puede exigir del deudor -del que está usando o disfrutando de esos inmuebles- las rentas generadas por la cesión o arrendamiento de esos inmuebles. Deben imputarse al **momento en el que nace la posibilidad de exigir jurídicamente las correspondientes rentas o prestaciones**, posibilidad de exigir las atendiéndose a lo que disponen los artículos 1.113 y ss. del Código

Civil, (de las obligaciones puras y condicionales), en función de los pactos que hayan establecido las partes y lo que al respecto dispongan las normas civiles concernientes a la materia.

Por tanto, en el IRPF **los rendimientos del capital inmobiliario no se imputan al período impositivo en que se perciben**, que sería el criterio de caja o del cobro, pero **tampoco al período o a los períodos en que esos rendimientos se generan o se devengan**, que sería el criterio del devengo fiscal, y que es también el criterio contable.

En los casos más corrientes, que son los de arrendamientos de un inmueble concreto, los rendimientos correspondientes a las rentas generadas por ese arrendamiento **se imputan al período impositivo en el que el arrendador puede exigir esas rentas del arrendatario**. Al momento en el que la obligación del arrendatario de pagar esas rentas al arrendado es exigible, entendiendo "exigible" en el sentido jurídico del artículo 1.113 del Código Civil.

En el caso que entiende la resolución que comentamos, **las rentas de tres años deben llevarse a la base imponible de un único ejercicio, del ejercicio en que son exigibles las rentas de esos tres años**, lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, mayor tributación que dimana de la progresividad del Impuesto; pero ello debe hacerse así porque así lo establece la norma de imputación temporal del artículo 14.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Pues bien, siendo ello así, **el Tribunal considera, y es el criterio que fija en la presente resolución**, que, cuando la norma -el artículo 23.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)- disponía que la reducción debía aplicarse a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo", **como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"**; en los términos que para su imputación temporal establece el artículo 14.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Período de generación que tiene que ser "superior" a dos años, que es lo que así se establece en ese artículo 23.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF); por tanto, como mínimo dos años y un día, o superior.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO CORROBORA EL DERECHO A PRESENTAR NUEVAS FACTURAS EN JUICIOS CONTRA HACIENDA

El Tribunal Supremo insiste que, en fase judicial, el contribuyente puede presentar nuevas facturas o cualquier otro elemento de prueba, aunque no los haya aportado en el procedimiento administrativo previo ante la Agencia Tributaria (AEAT), y, además, el Juzgado o Tribunal están obligados a tenerlos en cuenta. Así lo establece en una reciente Sentencia, en la que los magistrados afirman que se ven "obligados" a "ratificar y reforzar" su propia doctrina, ante la insistencia de Hacienda en solicitar que se invaliden los documentos que no constaban en el procedimiento de comprobación limitada previamente tramitado ante el fisco, pero que sí fueron incorporados en juicio. Según argumentó la defensa de la AEAT, dicha actuación por parte de la empresa examinada constituía un comportamiento "abusivo o contrario a la buena fe".

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, sin embargo, recuerda a la AEAT que su posición a este respecto es sobradamente conocida. "La doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión", indica en su resolución, un posicionamiento establecido en una sentencia del 20 de abril de 2017, en la que se unificaba doctrina sobre la materia.

Los magistrados indican que lo relevante en estos litigios es el análisis de la conformidad a derecho de las pretensiones de las partes y que, respondiendo a tal fin, no cabe limitar la documentación y las pruebas pueden presentarse ante el órgano jurisdiccional. La fase judicial, explican, "no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa", sino que se trata de "un auténtico proceso, autónomo e independiente", en el que son de aplicación los derechos y garantías constitucionalmente reconocidos y en el que pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos. En este sentido, el artículo 34.1.r) de

la Ley General Tributaria reconoce a los obligados tributarios el derecho a presentar ante el fisco la documentación "que estimen conveniente y pueda ser relevante" para el procedimiento en desarrollo.

El Supremo no solo "ratifica y refuerza" su doctrina de que el contribuyente puede aportar nueva documentación en vía judicial, sino que, además, indica que "de momento" no requiere "matización alguna". Pero va un paso más allá y se plantea si basta con reconocer tal derecho, o si de este se deriva la exigencia de que el órgano jurisdiccional examine el material probatorio. "Esto es", reflexiona la resolución, "si se está en presencia de una obligación procesal absoluta, o si, por el contrario, pudieran concurrir circunstancias que sirvieran a la Sala para declinar la expresada obligación procesal".

En el caso enjuiciado, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid había rechazado analizar la nueva documentación suministrada por la empresa alegando que "esta Sala no puede ahora cotejar la realidad de las facturas aportadas en este recurso con los datos reflejados en los libros de facturas" porque su función, explicaba en su sentencia, es la de revisar la actuación administrativa y no la del análisis de la documentación, "puesto que se requiere un previo examen por la Administración". Agregó que Hacienda había solicitado por dos veces a la compañía aportar las facturas en el procedimiento de gestión, sin que esta lo llevara a efecto en tal momento.

3. REQUISITOS FORMALES EN LAS FACTURAS DE COMBUSTIBLE EMITIDAS A FAVOR DE PROFESIONALES QUE PUEDAN TENER DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO

Para deducir el gasto en carburante tanto en IVA como en IRPF, no es necesario incluir la matrícula del vehículo en la factura. Así lo entiende la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1554/2021 del pasado 25 de mayo.

En relación con el IVA, las facturas que documenten las operaciones de suministro de carburante para vehículos afectos a actividades empresariales o profesionales, expedidas para empresarios o profesionales, para que estos últimos puedan ejercer el derecho a la deducción, en su caso, el IVA soportado en dichas operaciones, deberán reunir todos los datos y requisitos contenidos en el artículo 6 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), **no siendo obligatorio consignar la matrícula del vehículo con el que se realiza dicho suministro**. Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de que, la factura pueda contener elementos adicionales distintos a los obligatorios como la referida matrícula.

En particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que **su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica**, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

A estos efectos, la inclusión en la factura del suministro de la matrícula del vehículo que realiza la adquisición del combustible deberá apreciarse como un elemento justificativo de que dicho suministro se ha realizado a favor de un vehículo afecto a la actividad empresarial o profesional del contribuyente. **En cualquier caso, la afectación del combustible y el resto de bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.**

En cuanto al IRPF, la deducibilidad del gasto de combustible está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, **así como estar convenientemente justificados, mediante el original de la factura normal o simplificada y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.** Ahora bien, no es requisito imprescindible que figure en la factura la matrícula del furgón, aunque esta inclusión deberá apreciarse como un elemento justificativo de que dicho suministro se ha realizado a favor del mismo.

4. PARA QUE LOS VALES COMIDA O TARJETAS RESTAURANTE CONSTITUYAN RENTAS EN ESPECIE EXENTAS, TANTO EL EMPLEADOR COMO EL EMPLEADO ESTÁN OBLIGADOS A CUMPLIR CON LOS REQUISITOS EXIGIDOS

Las tarjetas-restaurante entregadas por la empresa, pero ofrecidas por una compañía independiente, si cumplen los requisitos del artículo 45.2. 2º del RD 439/2007 (Reglamento del IRPF), constituyen una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor de empresa, por lo que se trataría de un **rendimiento del trabajo en especie exento.**

Recordemos lo que se establece en el artículo citado.

"2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11€ diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.

c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal".

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1923/2021 del pasado 21 de junio, concluye que, con carácter general, el cumplimiento de dichos requisitos es exigible a las empresas que entreguen los vales-comida, las tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, de tal forma que, si se incumplen, **la utilización de estos instrumentos por los empleados dará lugar a una retribución en especie del trabajo.** Es decir, corresponde a la empresa, por su condición de pagadora de los rendimientos, la obligación de que los vales-comida o las tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago entregados al trabajador se adecuen a los requisitos establecidos en este artículo 45.2. 2º, puesto que **de lo contrario existiría retribución en especie y por tanto obligación de realizar el correspondiente ingreso a cuenta.**

Ahora bien, respecto a **la prohibición de la acumulación de cuantías** cabe entender que la responsabilidad de su cumplimiento es exigible al trabajador, por cuanto en última instancia depende de la voluntad del empleado acumular en un día las cuantías no consumidas en otros días, y el citado artículo 45.2. 2º **no impone a las empresas ninguna obligación específica de control sobre el cumplimiento de este requisito.**

Por tanto, si el empleado incumpliera la prohibición de acumulación de cuantías, deberá incluir en la declaración del IRPF que proceda las retribuciones en especie correspondientes a los importes acumulados.

5. EL IMPORTE DEBIDO QUE EL AVALISTA HA SATISFECHO NO SE CONVIERTE EN UNA PÉRDIDA PATRIMONIAL DE FORMA AUTOMÁTICA SINO EN UN DERECHO DE CRÉDITO CONTRA EL AVALADO

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1934/2021, del pasado día 21 de junio, clarifica el tratamiento aplicable cuando un avalista persona física hace frente al pago de un aval cuando el avalado, una sociedad, no hace frente a sus obligaciones de pago.

Cuando un aval, persona física, ha de asumir el pago del importe debido porque el avalado, una sociedad en este caso no ha podido hacerle frente, el importe que se ve obligado a satisfacer el avalista **no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, pues en principio aquel importe se configura como un derecho de crédito que tiene contra el avalado** (la sociedad).

Anteriormente, el criterio que sobre el particular venía manteniendo la DGT es que sólo cuando ese derecho de crédito resultase judicialmente incobrable sería cuando tuviera sus efectos en la liquidación del IRPF, entendiéndose que sería en ese momento y período impositivo cuando se produciría una variación en el valor del patrimonio del contribuyente (pérdida patrimonial) por el importe no cobrado. A este respecto, procede señalar que el carácter de incobrable por resolución judicial se venía entendiendo referido en el ámbito de un concurso de acreedores a las resoluciones judiciales firmes dictadas dentro del procedimiento concursal que determinaran de alguna forma la imposibilidad de cobro.

Pero **a partir de 1 de enero de 2015**, se introduce en la normativa del Impuesto una regla especial de imputación temporal para estos supuestos de créditos no cobrados. Así, el artículo 14.2.k) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), determina lo siguiente: **las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:**

- 1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable.
- 2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe.
- 3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Por último, la pérdida patrimonial que, en su caso, se produjera **deberá integrarse en la base imponible general del Impuesto**, al no ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6. IMPORTANTES SANCIONES POR UTILIZAR SOFTWARE CONTABLE MANIPULABLE A PARTIR DEL 11 DE OCTUBRE

La Ley 11/2021, de medidas contra el fraude ha modificado la Ley General Tributaria con el objeto de **prohibir el software contable de doble uso que permite manipular la contabilidad**.

La ley del fraude entró en vigor, con carácter general, el día 11 de julio, con determinadas excepciones como la obligación que ahora comentamos, cuya entrada en vigor se posponía tres meses.

A título recordatorio queremos remarcar que, **a partir del 11 de octubre de 2021**, los productores, comercializadores y usuarios están obligados a utilizar software contable, de facturación y de gestión que **no permita alteraciones**, y el incumplimiento de dicha obligación constituirá una infracción grave con sanciones de hasta 150.000€.