

SUMARIO

1. TRIBUTACIÓN DE LA FIANZA RETENIDA PARA ARREGLAR LOS DESPERFECTOS DE LA VIVIENDA Y GASTOS DE REPARACIÓN DEDUCIBLES PREVIOS AL NUEVO ARRENDAMIENTO DE LA VIVIENDA

La Dirección General de Tributos en respuesta a la consulta vinculante V0458/2022 de pasado 10 de marzo, da respuesta al tratamiento fiscal de la fianza retenida para arreglar desperfectos de la vivienda y gastos de reparación previos a un nuevo arrendamiento de la vivienda.

2. FECHA RELEVANTE PARA DETERMINAR LA CORRELACIÓN EN LA NUMERACIÓN DE LAS FACTURAS

Debe haber una correspondencia entre este deber de correlación y la fecha en que se emita cada factura.

3. POSIBILIDAD DE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN A UN LOCAL QUE SE DESTINA A VIVIENDA

Para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual.

4. A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN DE DOTACIONES POR DETERIORO DE CRÉDITOS SOBRE UNA ENTIDAD, LA DECLARACIÓN DE CONCURSO DE ACREEDORES ES EQUIVALENTE A LA INSOLVENCIA JUDICIALMENTE DECLARADA

La declaración de concurso de acreedores es equivalente a la insolvencia judicialmente declarada, por lo que resultan deducibles las dotaciones por deterioro de créditos sobre una entidad al haberse declarado en situación de concurso de acreedores la deudora mediante auto judicial.

5. AMPLIAR EL ALCANCE DE LA COMPROBACIÓN LIMITADA EXIGE QUE HACIENDA LO COMUNIQUE AL CONTRIBUYENTE ANTES DEL PLAZO DE ALEGACIONES

Es nulo el acto final del procedimiento de gestión en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación.

6. SENTENCIA PIONERA SOBRE LOS PLAZOS PARA RECLAMAR EL IMPUESTO DE PLUSVALÍA QUE ANULÓ EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Un juzgado gallego considera que las impugnaciones del impuesto de plusvalía son válidas si se realizaron con anterioridad a la fecha de publicación de la resolución del TC en el BOE, es decir, el 25 de noviembre de 2021.

7. LA AGENCIA TRIBUTARIA AMPLÍA EL FOCO A PYMES Y EMPRESAS FAMILIARES AL ATACAR OPERACIONES VINCULADAS

La Inspección cada vez vigila más los precios de transferencia y, en consecuencia, empresas familiares, PYMES y sociedades profesionales sufren más actas.

1. TRIBUTACIÓN DE LA FIANZA RETENIDA PARA ARREGLAR LOS DESPERFECTOS DE LA VIVIENDA Y GASTOS DE REPARACIÓN DEDUCIBLES PREVIOS AL NUEVO ARRENDAMIENTO DE LA VIVIENDA

La Dirección General de Tributos en respuesta a la consulta vinculante V0458/2022 del pasado 10 de marzo, da respuesta al tratamiento fiscal de la fianza retenida para arreglar desperfectos de la vivienda y gastos de reparación previos a un nuevo arrendamiento de la vivienda.

La Dirección General de Tributos precisa al respecto lo siguiente:

En primer lugar, el importe de la fianza retenido al arrendatario por desperfectos en la vivienda deberá computarse **como rendimiento del capital inmobiliario**.

En segundo lugar, dado que varias rentas resultaron impagadas por parte de los arrendatarios y han sido reclamadas judicialmente, se ha de tener en cuenta que, para lo saldos de dudoso cobro, el plazo de seis meses queda reducido a **tres meses en los ejercicios 2020 y 2021**.

En tercer lugar, los gastos de reparación y conservación (supletorios, debido a que la fianza no es suficiente) que se realizan mientras la vivienda no está alquilada, sino en expectativas de alquiler, tras la marcha de los antiguos arrendatarios, supone la existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de la vivienda. Esto comporta **que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento** o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular.

El importe máximo deducible por los gastos de reparación y conservación efectuados en el inmueble no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento del citado inmueble, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes, en la forma expuesta.

2. FECHA RELEVANTE PARA DETERMINAR LA CORRELACIÓN EN LA NUMERACIÓN DE LAS FACTURAS

La Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0333/2022 del pasado 21 de febrero, precisa en cuanto a la numeración de las facturas, la exigencia de que esta sea correlativa. En este sentido, debe haber una correspondencia entre este deber de correlación y la fecha en que se emita cada factura, o lo que es lo mismo, **la factura debe tener una numeración que se corresponda a la fecha de su emisión**.

Por tanto, la fecha relevante para determinar la correlación en la numeración de las facturas será la fecha de expedición de las correspondientes facturas **y no la fecha de realización de las operaciones que en las mismas se documentan**.

3. POSIBILIDAD DE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN A UN LOCAL QUE SE DESTINA A VIVIENDA

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0546/2022 de 18 de marzo de 2022, acepta que dentro del concepto de vivienda habitual regulado en el IRPF se incluya **todo tipo de edificación, aun cuando esta no cumpla con la normativa urbanística propia de la misma o se ubique en un suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, con independencia de la calificación que pudiera tener en el Registro de la Propiedad**. Ahora bien, para que la edificación pueda ser considerada como vivienda habitual ha de estar acondicionada o susceptible de ser acondicionada como vivienda, y reunir los requisitos de titularidad, residencia efectiva y permanencia por parte del contribuyente requeridos por la normativa del Impuesto; una vez acondicionado como vivienda, podrá disfrutar de cuantos beneficios fiscales establezca el IRPF para las viviendas habituales con carácter general, con los mismos requisitos, condiciones y limitaciones.

Las edificaciones consistentes genéricamente en locales son, según la normativa del sector, espacios destinados a actividad industrial o económica. No obstante, si se destinara dicho local o espacio **a residencia habitual, al estar o haberlo acondicionado como vivienda, podrá disfrutar de cuantos beneficios fiscales establece el IRPF para las viviendas habituales con carácter general**, con los mismos requisitos, condiciones y limitaciones. De modo, que un contribuyente podrá acogerse a la exención por reinversión en la adquisición de una nueva vivienda habitual si esta resulta ser un local, respecto de la ganancia patrimonial generada en la transmisión de su precedente vivienda habitual.

4. A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN DE DOTACIONES POR DETERIORO DE CRÉDITOS SOBRE UNA ENTIDAD, LA DECLARACIÓN DE CONCURSO DE ACREEDORES ES EQUIVALENTE A LA INSOLVENCIA JUDICIALMENTE DECLARADA

La cuestión tratada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su Sentencia de 7 de febrero de 2022, se contrae a determinar **si la declaración de concurso de acreedores es equivalente a la insolvencia judicialmente declarada.**

La entidad recurrente, en la autoliquidación correspondiente, dedujo las dotaciones por deterioro de créditos sobre una entidad.

Sin embargo, la Administración negó el derecho a la deducción de las dotaciones por deterioro de créditos sobre una entidad vinculada en el entendimiento de que a la fecha de devengo del impuesto no existía una "insolvencia judicialmente declarada que permita considerar deducible las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de entidades vinculadas con el acreedor".

Así, considera la Administración que no es equiparable a dicha declaración, la del concurso de acreedores, afirmando que se precisa la apertura de la fase de liquidación.

Ahora bien, la Sala, tras citar la normativa aplicable a la deducción de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores (Artículo 12.2 del RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), se centra en la regulación relativa al concurso de acreedores, transcribiendo en concreto los artículos 2, 5 y 14 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal).

Pues bien, en base a la normativa señalada, **considera el Tribunal Superior de Justicia de Galicia que para que proceda la declaración de concurso es preciso que el deudor justifique el endeudamiento e insolvencia** o, si esta es inminente, que no podrá cumplir con sus obligaciones.

Por tanto, afirma la Sala que el auto judicial que declara **al deudor en situación de concurso presupone la concurrencia de tal presupuesto objetivo**, que determina el juez, previo examen de la documentación aportada.

Es decir, se concluye que la actividad judicial de valoración de dicho elemento objetivo, que sustenta lo decidido en el auto, ofrece suficientes garantías sobre la causalidad de la dotación controvertida, aunque se efectúe en relación a un crédito de sociedad vinculada. Existe, pues, una insolvencia declarada judicialmente.

En efecto, el control judicial insistió que la declaración de concurso cubre las exigencias de la Ley también en el caso de créditos entre sociedades vinculadas, de modo que se estima el recurso al haberse declarado en situación de concurso de acreedores la deudora por auto de 20/11/2012.

5. AMPLIAR EL ALCANCE DE LA COMPROBACIÓN LIMITADA EXIGE QUE HACIENDA LO COMUNIQUE AL CONTRIBUYENTE ANTES DEL PLAZO DE ALEGACIONES

El alto tribunal, en su Sentencia de 3 de mayo de 2022, dictamina que la Agencia Tributaria solo puede extender el alcance de una comprobación limitada de datos fiscales **si lo comunica al contribuyente antes del plazo de alegaciones.**

De esta manera, la Justicia acaba de restringir el alcance de los poderes de Hacienda **al limitar severamente la capacidad que tiene de ampliar sobre la marcha el efecto de las pesquisas iniciadas sobre un contribuyente.** En concreto, el Tribunal Supremo ha dictaminado que la Agencia Tributaria solo puede ampliar el objeto de análisis de una comprobación limitada de datos fiscales, antesala habitual de una inspección, si lo comunica al afectado antes del comienzo del plazo de alegaciones. Ampliar el cerco de la comprobación más tarde, o incluso en paralelo a ese momento, **supondrá la anulación de toda la actuación, concluyen los magistrados.**

Así lo ha determinado la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en un fallo que fija doctrina sobre los procedimientos de comprobación limitada realizados por el Fisco. Se trata de aquellas actuaciones que persiguen confirmar la veracidad de los datos recogidos en una declaración o liquidación fiscal mediante la comprobación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. La Agencia Tributaria suele iniciar estos procesos de oficio cuando detecta errores o inconsistencias entre los datos facilitados por el contribuyente y los que maneja la Administración, así como ante la ausencia de entrega de declaraciones de carácter obligatorio.

Durante el proceso es habitual que Hacienda cite al contribuyente para requerirle documentación que aclare las diferencias. El proceso puede concluir de tres formas: con una resolución expresa de la Administración, proponiendo una liquidación provisional o admitiendo que no procede ninguna regularización; por caducidad, si transcurren seis meses sin que se notifique resolución; o con la apertura de una inspección fiscal que incluya el objeto de la comprobación planteada.

Se las denomina comprobaciones limitadas porque Hacienda tiene la obligación de ceñir sus pesquisas a un tributo y periodo temporal concreto que debe notificar al contribuyente desde un inicio. Lo que el Supremo acota ahora es la posibilidad que tiene el Fisco de ampliar el alcance de estas comprobaciones a partir de ahí.

En este punto, el Supremo interpreta que, en virtud de los derechos del contribuyente reconocidos en la Ley General Tributaria, **Hacienda solo podrá ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, de forma motivada por referencia al caso concreto, cuando lo comunique al comprobado "con carácter previo" a la apertura del plazo de alegaciones.** A partir de ahí, los magistrados matizan que será "nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación".

El pronunciamiento del Supremo da la razón a un contribuyente que venía recibiendo resoluciones judiciales en su contra, pero, más allá, **fija una relevante doctrina que deberá ser seguida a partir de ahora por el resto de tribunales de menor instancia.**

El caso concreto que ha sido objeto del fallo es el de un contribuyente al que la Agencia Tributaria realizó un procedimiento de comprobación limitada sobre el IRPF del ejercicio 2013 que terminó ampliando para finalizar imponiéndole una liquidación de 15.327,86€, más una sanción, al considerar que en su declaración se había deducido gastos indebidamente y se había beneficiado de una deducción por la compra de vivienda habitual que no había acreditado que lo fuera. El interesado recurrió la resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, que anuló la multa, pero mantuvo la liquidación. El contribuyente acudió entonces a la vía judicial alegando que la comprobación había sido ampliada fuera de plazo y el asunto acabó en manos del Tribunal Superior de Justicia Valenciano que dio por buena la actuación del Fisco al asumir que la regulación que determina que solo podrá extenderse "con carácter previo" a la apertura del proceso de alegaciones podría interpretarse también válida si la decisión se tomó "con carácter simultáneo".

Finalmente, el contribuyente acude al Supremo que le da la razón y aclara que la actuación del Fisco "no supone un defecto formal o procedimental, no es un vicio de forma, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal". Como resultado, falla, la liquidación y la multa asociadas al procedimiento de comprobación limitada quedan anulados en un "aviso a navegantes" para las futuras pesquisas de la Agencia Tributaria.

6. SENTENCIA PIONERA SOBRE LOS PLAZOS PARA RECLAMAR EL IMPUESTO DE PLUSVALÍA QUE ANULÓ EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Pontevedra ha emitido una sentencia pionera en Galicia en la que resuelve que las impugnaciones del impuesto de plusvalía, declarado nulo por el Tribunal Constitucional (TC) en octubre de 2021, son válidas si se realizaron con anterioridad a la fecha de publicación de la resolución del TC en el

Boletín Oficial del Estado (BOE), es decir, el 25 de noviembre de 2021. El magistrado, por tanto, ha decretado que **los cobros del impuesto que hayan sido impugnados hasta esa fecha pueden ser revisados**. De esta forma, establece como día límite el 25 de noviembre de 2021 y no el 26 de octubre de 2021, día de la firma de la sentencia del TC.

El juez analiza en el fallo el recurso planteado por el dueño de un ático de Moaña que impugnó el cobro de 2.111€ de plusvalía el 5 de noviembre de 2021, es decir, varias semanas antes de la publicación de la sentencia en el BOE. Por ello, ha declarado la nulidad del impuesto y ha condenado al Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra (ORAL) a devolverle la cantidad abonada. En el fallo, indica que, de la documentación obrante en el expediente administrativo, "se constata que el recurrente había adquirido el inmueble, por compraventa, el 27 de diciembre de 2005, por el precio de 120.223€, y que lo vendió el 10 de mayo de 2021 por 180.000€".

El titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Pontevedra explica que la declaración de nulidad de la sentencia del Tribunal Constitucional conlleva, en principio, **que todas las liquidaciones del tributo, por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, deban declararse nulas de pleno derecho. No obstante, el TC le atribuye la condición de "situación consolidada", es decir, no revisable, a las liquidaciones que hubiesen llegado a ser firmes, bien por no haber sido impugnadas en plazo, bien por haber sido confirmadas judicialmente mediante sentencia firme**. En el caso concreto de la venta del piso de Moaña, según destaca el juez, no es aplicable este supuesto, **pues la liquidación fue impugnada en plazo por el afectado, quien presentó un recurso de reposición**.

Además, el TC estableció un segundo supuesto de "situación consolidada", aplicable a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza, no hubiesen sido impugnadas "a la fecha de dictarse la sentencia". **El titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Pontevedra entiende que esa fecha se refiere a la de la publicación de la sentencia en el BOE (25 de noviembre de 2021), no a la de firma de la resolución (26 de octubre de 2021)**. Así, subraya que el fallo del TC **no puede entrar en vigor "antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE"**.

El magistrado rechaza imponer el pago de costas a la administración debido a "las dudas interpretativas razonables que genera esta última cuestión", pues destaca que "no existe todavía jurisprudencia que se pronuncie al respecto". Por esta razón, el juez considera que concurriría "interés casacional" en la impugnación directa de la sentencia en casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, "a fin de que clarifique la fecha de efectos de la referida restricción", pues destaca que afecta "a un gran número de situaciones, pudiendo resultar gravemente dañosa para los intereses generales".

7. LA AGENCIA TRIBUTARIA AMPLÍA EL FOCO A PYMES Y EMPRESAS FAMILIARES AL ATACAR OPERACIONES VINCULADAS

Los precios de transferencia no son solo un asunto para las grandes empresas. Es decir, pueden existir operaciones vinculadas dentro de un grupo consolidado fiscal que puede atender a compras entre filiales de una multinacional, **pero también a actos entre una PYME y uno de los accionistas, como el uso de un local o un coche adquirido por la sociedad jurídica y usado por la persona física, caso en el que se debería pagar por la utilización, como ocurriría si no hubiera vinculación entre las partes**. La Inspección es cada vez más agresiva en el análisis de estas operaciones en un plan de actuaciones que va a más.

Desde 2015, Hacienda ha apretado más a las empresas por esta vía, para impedir que haya actuaciones que se enfoquen a la eficiencia fiscal, eludiendo impuestos. Las inspecciones cada vez ponen más el foco en las operaciones vinculadas, y ya se empiezan a ver sanciones. Estas multas se han observado en grandes grupos. A menudo, multinacionales que realizan operaciones entre filiales y matriz, y, según los valores de compra o rentas que imputen, pagarán más o menos impuestos en uno u otro país.

El objetivo de la Agencia Tributaria es que se declaren estas operaciones **a valor de mercado**, lo que no siempre es fácil de calcular y puede haber un componente subjetivo.

A veces, las empresas pueden tener la tentación de desplazar la tributación por esta vía a geografías donde pagan menos impuestos, ya sea porque el tipo impositivo es más bajo o porque tienen bases imponibles negativas. De cualquier manera, **las empresas están obligadas a tener la documentación de precios de transferencia preparada antes del 25 de julio del ejercicio siguiente**, salvo cuatro excepciones: cuando las transacciones tienen lugar dentro del mismo grupo de consolidación fiscal, si el conjunto de operaciones vinculadas entre dos partes no alcanza los 250.000€, si son operaciones entre una unión temporal de empresas (UTE) o agrupaciones de interés económico (AIE), o si están dentro del marco de una oferta pública de venta (OPV) o de adquisición de valores.

Al tener menor dimensión y experiencia en este tema, los grupos familiares están más desprotegidos por no tener políticas planificadas. Es decir, salvo en estas excepciones, cualquier empresa puede recibir la solicitud de la Administración para mostrar la documentación de los precios de transferencia, algo que están haciendo las inspecciones de Hacienda. Y no solo entre grandes empresas, **sino también entre PYMES, empresas familiares y sociedades profesionales**.

La Inspección también está actuando en **sociedades profesionales**, donde hay poco personal y los dueños aportan todo el valor añadido y donde Hacienda viene regularizando la situación tributaria de la sociedad y de sus socios, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF, respectivamente, ajustando al mercado el valor de las contraprestaciones acordadas por los servicios prestados por el socio a la sociedad, servicios que esta factura a sus clientes.

En estos casos, Hacienda ya **no cuestiona la existencia de una sociedad interpuesta entre el socio y su cliente**, como un supuesto de simulación, pero la realidad es que a efectos prácticos la deja sin contenido, como si no existiera. De hecho, es muy frecuente que haya inspección a la vez a la sociedad y a los socios. **En sociedades profesionales se cuestiona la sustancia de la misma, y en grupos familiares se revisan los salarios al alza**, aunque en ocasiones la Inspección se topa con límites cuando son consejeros, ya que entonces no se considera que sean operaciones vinculadas.

Cuando el contribuyente no aporta la documentación a tiempo, y normalmente se dan dos semanas de plazo desde la petición, ya puede haber sanciones. Si se aporta, la Inspección verifica que está toda la información requerida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En caso de que falten datos o haya incorrecciones, ya son infracciones graves que pueden ser sancionadas.

BOU & ASSOCIATS

