

SUMARI

1. TRIBUTACIÓ DE LA FIANÇA RETINGUDA PER ARREGLAR ELS DESPERFECTES DE L'HABITATGE I DESPESES DE REPARACIÓ DEDUÏBLES PREVIS AL NOU ARRENDAMENT DE L'HABITATGE

La Direcció General de Tributs en resposta a la consulta vinculant V0458/2022 del passat 10 de març, dona resposta al tractament fiscal de la fiança retinguda per arreglar desperfectes de l'habitatge i despeses de reparació previs a un nou arrendament de l'habitatge.

2. DATA RELLEVANT PER DETERMINAR LA CORRELACIÓ EN LA NUMERACIÓ DE LES FACTURES

Ha d'haver-hi una correspondència entre aquest deure de correlació i la data en què s'emeti cada factura.

3. POSSIBILITAT D'APLICAR L'EXEMPCIÓ PER REINVERSIÓ A UN LOCAL QUE ES DESTINA A HABITATGE

Perquè el guany patrimonial obtingut en la transmissió de l'habitatge habitual resulti exempta és necessari reinvertir l'import total obtingut en l'adquisició o rehabilitació d'un nou habitatge habitual.

4. A L'EFECTE DE LA DEDUCCIÓ DE DOTACIONS PER DETERIORAMENT DE CRÈDITS SOBRE UNA ENTITAT, LA DECLARACIÓ DE CONCURS DE CREDITORS ÉS EQUIVALENT A LA INSOLVÈNCIA JUDICIALMENT DECLARADA

La declaració de concurs de creditors és equivalent a la insolvència judicialment declarada, per la qual cosa resulten deduïbles les dotacions per deteriorament de crèdits sobre una entitat en haver-se declarat en situació de concurs de creditors la deutora mitjançant acte judicial.

5. AMPLIAR L'ABAST DE LA COMPROVACIÓ LIMITADA EXIGEIX QUE HISENDA HO COMUNIQUI AL CONTRIBUENT ABANS DEL TERMINI D'AL·LEGACIONS

És nul l'acte final del procediment de gestió en què s'hagi acordat aquesta ampliació en moment simultani, o posterior, a la comunicació al comprovat de la concessió del termini per a posada de manifest i per efectuar al·legacions a la proposta de liquidació.

6. SENTÈNCIA PIONERA SOBRE ELS TERMINIS PER RECLAMAR L'IMPOST DE PLUSVÀLUA QUE VA ANUL·LAR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Un jutjat galleg considera que les impugnacions de l'impost de plusvàlua són vàlides si es van realitzar amb anterioritat a la data de publicació de la resolució del TC en el BOE, és a dir, el 25 de novembre de 2021.

7. L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA AMPLIA EL FOCUS A PIMES I EMPRESES FAMILIARS EN ATACAR OPERACIONS VINCULADES

La Inspecció cada vegada vigila més els preus de transferència i, en conseqüència, empreses familiars, PIMES i societats professionals sofreixen més actes.

1. TRIBUTACIÓ DE LA FIANÇA RETINGUDA PER ARREGLAR ELS DESPERFECTES DE L'HABITATGE I DESPESES DE REPARACIÓ DEDUÏBLES PREVIS AL NOU ARRENDAMENT DE L'HABITATGE

La Direcció General de Tributs en resposta a la consulta vinculant V0458/2022 del passat 10 de març, dona resposta al tractament fiscal de la fiança retinguda per arreglar desperfectes de l'habitatge i despeses de reparació previs a un nou arrendament de l'habitatge.

La Direcció General de Tributs precisa sobre aquest tema el següent:

En primer lloc, l'import de la fiança retingut a l'arrendatari per desperfectes en l'habitatge haurà de computar-se **com a rendiment del capital immobiliari**.

En segon lloc, atès que diverses rendes van resultar impagades per part dels arrendataris i han estat reclamades judicialment, s'ha de tenir en compte que, pel saldo de dubtós cobrament, el termini de sis mesos queda reduït a **tres mesos en els exercicis 2020 i 2021**.

En tercer lloc, les despeses de reparació i conservació (supletoris, a causa que la fiança no és suficient) que es realitzen mentre l'habitatge no està llogada, sinó en expectatives de lloguer, després de la marxa dels antics arrendataris, suposa l'existència d'una correlació entre les despeses de conservació i reparació, i els ingressos derivats del posterior arrendament de l'habitatge. Això comporta **que les reparacions i actuacions de conservació efectuades vagin dirigides exclusivament a la futura obtenció de rendiments del capital immobiliari, a través de l'arrendament** o de la constitució o cessió de drets d'ús i gaudi, i no al gaudi, si més no temporal, de l'habitatge pel seu titular.

L'import màxim deduïble per les despeses de reparació i conservació efectuats en l'immoble no podrà excedir de la quantia dels rendiments íntegres del capital immobiliari computats en el període impositiu per l'arrendament del citat immoble, l'excés podrà computar-se en els quatre anys següents, en la forma exposada.

2. DATA RELLEVANT PER DETERMINAR LA CORRELACIÓ EN LA NUMERACIÓ DE LES FACTURES

La Direcció General de Tributs en la consulta vinculant V0333/2022 del passat 21 de febrer, precisa sobre la numeració de les factures, l'exigència que aquesta sigui correlativa. En aquest sentit, ha d'haver-hi una correspondència entre aquest deure de correlació i la data en què s'emeti cada factura, o el que és el mateix, **la factura ha de tenir una numeració que es correspongui a la data de la seva emissió**.

Per tant, la data rellevant per determinar la correlació en la numeració de les factures serà la data d'expedició de les corresponents factures **i no la data de realització de les operacions que en les mateixes es documenten**.

3. POSSIBILITAT D'APLICAR L'EXEMPCIÓ PER REINVERSIÓ A UN LOCAL QUE ES DESTINA A HABITATGE

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V0546/2022 de 18 de març de 2022, accepta que dins del concepte d'habitatge habitual regulat en l'IRPF s'inclouï **tot tipus d'edificació, tot i que aquesta no compleixi amb la normativa urbanística pròpia de la mateixa o se situï en un sòl que no disposi de la qualificació requerida per edificar, amb independència de la qualificació que pogués tenir en el Registre de la Propietat**. Ara bé, perquè l'edificació pugui ser considerada com a habitatge habitual ha d'estar condicionada o susceptible de ser condicionada com a habitatge, i reunir els requisits de titularitat, residència efectiva i permanència per part del contribuent requerits per la normativa de l'Impost; una vegada condicionat com a habitatge, podrà gaudir de quants beneficis fiscals estableixi l'IRPF per als habitatges habituals amb caràcter general, amb els mateixos requisits, condicions i limitacions.

Les edificacions consistents genèricament en locals són, segons la normativa del sector, espais destinats a activitat industrial o econòmica. No obstant això, si es destinés dit local o espai **a residència habitual, en estar o haver-ho condicionat com a habitatge, podrà gaudir de quants beneficis fiscals estableix l'IRPF per als habitatges habituals amb caràcter general**, amb els mateixos requisits, condicions i limitacions. De manera, que un contribuent podrà acollir-se a l'exempció per reinversió en l'adquisició d'un nou habitatge habitual si aquesta resulta ser un local, respecte del guany patrimonial generat en la transmissió del seu precedent habitatge habitual.

4. A L'EFFECTE DE LA DEDUCCIÓ DE DOTACIONS PER DETERIORAMENT DE CRÈDITS SOBRE UNA ENTITAT, LA DECLARACIÓ DE CONCURS DE CREDITORS ÉS EQUIVALENT A LA INSOLVÈNCIA JUDICIALMENT DECLARADA

La qüestió tractada pel Tribunal Superior de Justícia de Galícia en la seva Sentència de 7 de febrer de 2022, es centra en determinar **si la declaració de concurs de creditors és equivalent a la insolvència judicialment declarada**.

L'entitat recurrent, en l'autoliquidació corresponent, va deduir les dotacions per deteriorament de crèdits sobre una entitat.

No obstant això, l'Administració va negar el dret a la deducció de les dotacions per deteriorament de crèdits sobre una entitat vinculada en l'enteniment que a la data de meritació de l'impost no existia una "insolvència judicialment declarada que permeti considerar deduïble les pèrdues per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències d'entitats vinculades amb el creditor".

Així, considera l'Administració que no és equiparable a aquesta declaració, la del concurs de creditors, afirmant que es precisa l'obertura de la fase de liquidació.

Ara bé, la Sala, després de citar la normativa aplicable a la deducció de pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors (Article 12.2 del RDLeg 4/2004 (TR Llei IS), se centra en la regulació relativa al concurs de creditors, transcrivint en concret els articles 2, 5 i 14 de la Llei 22/2003 (Llei Concursal).

Doncs bé, sobre la base de la normativa assenyalada, **considera el Tribunal Superior de Justícia de Galícia que perquè procedeixi la declaració de concurs cal que el deutor justifiqui l'endeutament i insolvència** o, si aquesta és imminent, que no podrà complir amb les seves obligacions.

Per tant, afirma la Sala que l'acte judicial que declara **al deutor en situació de concurs pressuposa la concurrència de tal pressupost objectiu**, que determina el jutge, previ examen de la documentació aportada.

És a dir, es conclou que l'activitat judicial de valoració d'aquest element objectiu, que sustenta el que es decideix en l'acte, ofereix suficients garanties sobre la causalitat de la dotació controvertida, encara que s'efectuï en relació a un crèdit de societat vinculada. Existeix, doncs, una insolvència declarada judicialment.

En efecte, el control judicial va insistir que la declaració de concurs cobreix les exigències de la Llei també en el cas de crèdits entre societats vinculades, de manera que s'estima el recurs en haver-se declarat en situació de concurs de creditors la deutora per acte de 20/11/2012.

5. AMPLIAR L'ABAST DE LA COMPROVACIÓ LIMITADA EXIGEIX QUE HISENDA HO COMUNIQUI AL CONTRIBUENT ABANS DEL TERMINI D'AL·LEGACIONS

L'alt tribunal, en la seva Sentència de 3 de maig de 2022, dictamina que l'Agència Tributària solament pot estendre l'abast d'una comprovació limitada de dades fiscals **si ho comunica al contribuent abans del termini d'al·legacions**.

D'aquesta manera, la Justícia acaba de restringir l'abast dels poders d'Hisenda **en limitar severament la capacitat que té d'ampliar sobre la marxa l'efecte de les perquisicions iniciades sobre un contribuent**. En concret, el Tribunal Suprem ha dictaminat que l'Agència Tributària solament pot ampliar l'objecte d'anàlisi d'una comprovació limitada de dades fiscals, avantsala habitual d'una inspecció, si ho comunica a l'afectat abans del començament del termini d'al·legacions. Ampliar el cercol de la comprovació més tard, o fins i tot en paral·lel a aquest moment, **suposarà l'anul·lació de tota l'actuació, conclouen els magistrats**.

Així ho ha determinat la Secció Segona de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem en una sentència que fixa doctrina sobre els procediments de comprovació limitada realitzats pel Fisc. Es tracta d'aquelles actuacions que persegueixen confirmar la veracitat

de les dades recollides en una declaració o liquidació fiscal mitjançant la comprovació dels fets, actes, elements, activitats, explotacions i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària. L'Agència Tributària sol iniciar aquests processos d'ofici quan detecta errors o inconsistències entre les dades facilitades pel contribuent i els que maneja l'Administració, així com davant l'absència de lliurament de declaracions de caràcter obligatori.

Durant el procés és habitual que Hisenda cridi al contribuent per requerir-li documentació que aclareixi les diferències. El procés pot concloure de tres formes: amb una resolució expressa de l'Administració, proposant una liquidació provisional o admetent que no procedeix cap regularització; per caducitat, si transcorren sis mesos sense que es notifiqui resolució; o amb l'obertura d'una inspecció fiscal que inclogui l'objecte de la comprovació plantejada.

Es denominen comprovacions limitades perquè Hisenda té l'obligació de cenyir les seves perquisicions a un tribut i període temporal concret que ha de notificar al contribuent des d'un inici. El que el Suprem fita ara és la possibilitat que té el Fisc d'ampliar l'abast d'aquestes comprovacions a partir d'aquí.

En aquest punt, el Suprem interpreta que, en virtut dels drets del contribuent reconeguts en la Llei General Tributària, **Hisenda solament podrà ampliar l'abast de les seves actuacions de comprovació limitada, de forma motivada per referència al cas concret, quan ho comuniqui al comprovat "amb caràcter previ" a l'obertura del termini d'al·legacions.** A partir d'aquí, els magistrats matisen que serà "nul, per tant, l'acte final del procediment de gestió de tal classe en què s'hagi acordat aquesta ampliació en moment simultani, o posterior, a la comunicació al comprovat de la concessió del termini per a posada de manifest i per efectuar al·legacions a la proposta de liquidació".

El pronunciament del Suprem dona la raó a un contribuent que venia rebent resolucions judicials en contra seva, però, més enllà, **fixa una rellevant doctrina que haurà de ser seguida a partir d'ara per la resta de tribunals de menor instància.**

El cas concret que ha estat objecte de la sentència és el d'un contribuent al que l'Agència Tributària va realitzar un procediment de comprovació limitada sobre l'IRPF de l'exercici 2013 que va acabar ampliant per finalitzar imposant-li una liquidació de 15.327,86€, més una sanció, en considerar que a la seva declaració s'havia deduït despeses indegudament i s'havia beneficiat d'una deducció per la compra d'habitatge habitual que no havia acreditat que ho anés. L'interessat va recórrer la resolució davant el Tribunal Econòmic-Administratiu Regional (TEAR) de la Comunitat Valenciana, que va anul·lar la multa, però va mantenir la liquidació. El contribuent va acudir llavors a la via judicial al·legant que la comprovació havia estat ampliada fora de termini i l'assumpte va acabar en mans del Tribunal Superior de Justícia Valenciana que va donar per bona l'actuació del Fisc en assumir que la regulació que determina que solament podrà estendre's "amb caràcter previ" a l'obertura del procés d'al·legacions podria interpretar-se també vàlida si la decisió es va prendre "amb caràcter simultani".

Finalment, el contribuent acudeix al Suprem que li dona la raó i aclareix que l'actuació del Fisc "no suposa un defecte formal o procedimental, no és un vici de forma, sinó una infracció substantiva de la lletra i l'esperit de la llei formal". Com a resultat, falla, la liquidació i la multa associades al procediment de comprovació limitada queden anul·lats en un "avis a navegants" per a les futures actuacions de l'Agència Tributària.

6. SENTÈNCIA PIONERA SOBRE ELS TERMINIS PER RECLAMAR L'IMPOST DE PLUSVÀLUA QUE VA ANUL·LAR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Jutjat del Contenciós-Administratiu nombre 1 de Pontevedra ha emès una sentència pionera a Galícia en la qual resol que les impugnacions de l'impost de plusvàlua, declarat nul pel Tribunal Constitucional (TC) a l'octubre de 2021, són vàlides si es van realitzar amb anterioritat a la data de publicació de la resolució del TC en el Butlletí Oficial de l'Estat (BOE), és a dir, el 25 de novembre de 2021. El magistrat, per tant, ha decretat que **els cobraments de l'impost que hagin estat impugnats fins a aquesta data poden ser revisats.** D'aquesta forma, estableix com a dia límit el 25 de novembre de 2021 i no el 26 d'octubre de 2021, dia de la signatura de la sentència del TC.

El jutge analitza en la sentència el recurs plantejat per l'amo d'un àtic de Moaña que va impugnar el cobrament de 2.111€ de plusvàlua el 5 de novembre de 2021, és a dir, diverses setmanes abans de la publicació de la sentència en el BOE. Per això, ha declarat la nul·litat de l'impost i ha condemnat al Tresorer de l'Organisme Autònom de Recursos Locals de la Diputació Provincial de Pontevedra (ORAL) a retornar-li la quantitat abonada. A la sentència, s'indica que, de la documentació existent en l'expedient administratiu, "es constata que el recurrent havia adquirit l'immoble, per compravenda, el 27 de desembre de 2005, pel preu de 120.223€, i que ho va vendre el 10 de maig de 2021 per 180.000€".

El titular del Jutjat del Contenciós-Administratiu nombre 1 de Pontevedra explica que la declaració de nul·litat de la sentència del Tribunal Constitucional comporta, en principi, **que totes les liquidacions del tribut, per meritacions anteriors al 10 de novembre de 2021, hagin de declarar-se nul·les de ple dret. No obstant això, el TC li atribueix la condició de "situació consolidada", és a dir, no revisable, a les liquidacions que haguessin arribat a ser fermes, bé per no haver estat impugnades en termini, bé per haver estat confirmades judicialment mitjançant sentència ferma.** En el cas concret de la venda del pis de Moaña, segons destaca el jutge, no és aplicable aquest supòsit, **doncs la liquidació va ser impugnada en termini per l'afectat, qui va presentar un recurs de reposició.**

A més, el TC va establir un segon supòsit de "situació consolidada", aplicable a les liquidacions que, malgrat mancar de fermesa, no haguessin estat impugnades "a la data de dictar-se la sentència". **El titular del Jutjat del Contenciós-Administratiu nombre 1 de Pontevedra entén que aquesta data es refereix a la de la publicació de la sentència en el BOE (25 de novembre de 2021), no a la de signatura de la resolució (26 d'octubre de 2021).** Així, subratlla que la sentència del TC **no pot entrar en vigor "abans d'adquirir efectes generals mitjançant la seva publicació en el BOE".**

El magistrat rebutja imposar el pagament de costes a l'administració a causa de "els dubtes interpretatius raonables que genera aquesta última qüestió", doncs destaca que "no existeix encara jurisprudència que es pronunciï sobre aquest tema". Per aquesta raó, el jutge considera que concorreria "interès cassacional" en la impugnació directa de la sentència en cassació davant la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem, "a fi que aclareixi la data d'efectes de la referida restricció", doncs destaca que afecta "a un gran nombre de situacions, podent resultar greument danyosa per als interessos generals".

7. L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA AMPLIA EL FOCUS A PIMES I EMPRESES FAMILIARS EN ATACAR OPERACIONS VINCULADES

Els preus de transferència no són solament un assumpte per a les grans empreses. És a dir, poden existir operacions vinculades dins d'un grup consolidat fiscal que pot realitzar compres entre filials d'una multinacional, **però també a actes entre una PIME i un dels accionistes, com l'ús d'un local o un cotxe adquirit per la societat jurídica i usat per la persona física, cas en el qual s'hauria de pagar per la utilització, com ocorreria si no hi hagués vinculació entre les parts.** La Inspecció és cada vegada més agressiva en l'anàlisi d'aquestes operacions en un pla d'actuacions que va a més.

Des de 2015, Hisenda ha exigít més a les empreses per aquesta via, per impedir que hi hagi actuacions que s'enfoquin a l'eficiència fiscal, eludint impostos. Les inspeccions cada vegada posen més el focus en les operacions vinculades, i ja es comencen a veure sancions. Aquestes multes s'han observat en grans grups. Sovint, multinacionals que realitzen operacions entre filials i matriu, i, segons els valors de compra o rendes que imputin, pagaran més o menys imposats en un o un altre país.

L'objectiu de l'Agència Tributària és que es declarin aquestes operacions **a valor de mercat**, la qual cosa no sempre és fàcil de calcular i pot haver-hi un component subjectiu.

De vegades, les empreses poden tenir la temptació de desplaçar la tributació per aquesta via a geografies on paguen menys impostos, ja sigui perquè el tipus impositiu és més baix o perquè tenen bases imposables negatives. De qualsevol manera, **les empreses estan obligades a tenir la documentació de preus de transferència preparada abans del 25 de juliol de l'exercici següent**, excepte quatre excepcions: quan les transaccions

tenen lloc dins del mateix grup de consolidació fiscal, si el conjunt d'operacions vinculades entre dues parts no aconsegueix els 250.000€, si són operacions entre una unió temporal d'empreses (UTE) o agrupacions d'interès econòmic (AIE), o si estan dins del marc d'una oferta pública de venda (OPV) o d'adquisició de valors.

En tenir menor dimensió i experiència en aquest tema, els grups familiars estan més desprotegits per no tenir polítiques planificades. És a dir, excepte en aquestes excepcions, qualsevol empresa pot rebre la sol·licitud de l'Administració per mostrar la documentació dels preus de transferència, alguna cosa que estan fent les inspeccions d'Hisenda. I no solament entre grans empreses, **sinó també entre PIMES, empreses familiars i societats professionals.**

La Inspecció també està actuant en **societats professionals**, on hi ha poc personal i els amos aporten tot el valor afegit i on Hisenda ve regularitzant la situació tributària de la societat i dels seus socis, a l'efecte de l'Impost sobre Societats i de l'IRPF, respectivament, ajustant al mercat el valor de les contraprestacions acordades pels serveis prestats pel soci a la societat, serveis que aquesta factura als seus clients.

En aquests casos, Hisenda ja **no qüestiona l'existència d'una societat interposada entre el soci i el seu client**, com un supòsit de simulació, però la realitat és que a efectes pràctics la deixa sense contingut, com si no existís. De fet, és molt freqüent que hi hagi inspecció alhora a la societat i als socis. **En societats professionals es qüestiona la substància de la mateixa, i en grups familiars es revisen els salaris a l'alça**, encara que en ocasions la Inspecció es topa amb límits quan són consellers, ja que llavors no es considera que siguin operacions vinculades.

Quan el contribuent no aporta la documentació a temps, i normalment es donen dues setmanes de termini des de la petició, ja pot haver-hi sancions. Si s'aporta, la Inspecció verifica que està tota la informació requerida en el Reglament de l'Impost de Societats. En cas que faltin dades o hi hagi incorreccions, ja són infraccions greus que poden ser sancionades.

BOU & ASSOCIATS

